

**Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique
Ecole supérieure de commerce koléa**



**Thèse préparée en vue de l'obtention du diplôme de doctorat ES
SCIENCES, en sciences commerciales et financières
Option : comptabilité**

Thème :

**Étude des systèmes de contrôle de gestion des
PME algériennes: Observation et essai de
compréhension
(Cas de treize PME Algériennes)**

Présentée par : **OUSLIMANE Meriem**

Membres du jury :

Président : **Monsieur MOKRANI Abdelkrim**, Professeur, ESC/ Koléa

Rapporteur : **Monsieur BENNOUR Abdelhafid**, Professeur, ESC/ Koléa

Examineur: **Monsieur MADAGH Mohamed chérif**, Professeur, EHEC

Examineur : **Monsieur CHOUIH Mohamed**, Professeur, université de Blida

Examinatrice : **Madame MAHDID Malika**, Maitre de conférences, ESC/Koléa

Examineur : **Monsieur BEREZOUANE Hassene**, maitre de conférences,
Université Alger 3.

Année universitaire : 2019/2020

**Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique
Ecole supérieure de commerce koléa**



**Thèse préparée en vue de l'obtention du diplôme de doctorat ES
SCIENCES, en sciences commerciales et financières
Option : comptabilité**

Thème :

**Étude des systèmes de contrôle de gestion des
PME algériennes: Observation et essai de
compréhension**

(Cas de treize PME Algériennes)

Présentée par : **OUSLIMANE Meriem**

Membres du jury :

Président : **Monsieur MOKRANI Abdelkrim**, Professeur, ESC/ Koléa

Rapporteur : **Monsieur BENNOUR Abdelhafid**, Professeur, ESC/ Koléa

Examineur: **Monsieur MADAGH Mohamed chérif**, Professeur, EHEC

Examineur : **Monsieur CHOUIH Mohamed**, Professeur, université de Blida

Examinatrice : **Madame MAHDID Malika**, Maitre de conférences, ESC/Koléa

Examineur : **Monsieur BEREZOUANE Hassene**, maitre de conférences,
Université Alger 3.

Année universitaire : 2019/2020

Dédicace

Je dédie cette thèse à :

Mon grand-père, qui n'a jamais cessé de m'encourager. J'espère réaliser l'un de tes rêves.

Ma très chère mère, qui a illuminé mon chemin avec son amour et sa tendresse. Aucune dédicace ne saurait exprimer mon respect et ma considération pour les sacrifices que tu as consentis pour mon bien-être.

Mon très cher père, qui m'a tout donné et qui m'a toujours soutenu. Tu as été et tu resteras un exemple pour moi et une source inépuisable d'inspiration.

Mon très cher époux Tarek, qui n'a jamais cessé de croire en moi et qui a toujours été là pour m'épauler et me soutenir.

Mes adorables sœurs, Imane, Kawthar, Ahlam et Aya.

Ma raison de vivre et ma source de joie, mon adorable fils *Islam*.

Ma douce **belle-mère**.

Ma famille et ma belle-famille.

Tous mes amis.

Remerciements

Au terme de cette recherche doctorale, j'adresse mes premiers remerciements à mon directeur de thèse, Monsieur *BENNOUR Abdelhafid*, professeur à l'école supérieure de commerce Koléa pour sa grande disponibilité, sa patience et ses encouragements tout au long de ces années de travail. Monsieur, c'est grâce à vos remarques pertinentes et votre soutien indéfectible que j'ai pu réaliser ce travail de recherche. Je ne cesserai jamais de vous remercier.

Je tiens à exprimer ma gratitude à Monsieur *MOKRANI Abdelkrim*, professeur à l'école supérieure de commerce Koléa pour avoir accepté de présider cette thèse.

J'adresse mes vifs remerciements à :

Monsieur *MADAGH Mohamed* chérif, Professeur à l'EHEC, Monsieur *CHOUIH Mohamed*, Professeur à l'université de Blida, Madame *MAHDID Malika* Maitre de conférences à l'école supérieure de commerce Koléa et Monsieur *BEREZOUANE Hassene*, maitre de conférences, à l'Université Alger 3 pour avoir voulu examiner cette thèse.

Je tiens aussi à exprimer ma gratitude à *Abou Iyad* qui a bien voulu tenir à ma disposition des ouvrages de sa bibliothèque personnelle, je le remercie également pour ses conseils, sa disponibilité et son aide précieuse.

Mes remerciements vont aussi à mes professeurs, mes collègues et mes amis de de l'école supérieure de commerce pour leur soutien et encouragements. Je ne pourrais pas oublier de remercier aussi le directeur et tout le staff administration de l'ESC.

Par ailleurs, je tiens à remercier tous les participants à notre étude de terrain. Cette recherche n'aurait pas pu arriver à terme sans leurs collaborations et leur disponibilité.

Je tiens aussi à remercier toutes les personnes qui m'ont inspiré, aider et guider par leurs conseils et leurs critiques constructives tout au long de ces années de recherches. Plus particulièrement lors de mes stages de courts séjours à l'étranger, notamment Monsieur *Faouzi BENSEBAA* professeur de sciences de gestion à l'université Paris VIII, Monsieur *Michel PENDARIES* Professeur des universités à l'université d'Aix-Marseille; Madame *Manel BENZERFA* Maitre de conférence des universités Paris, Nanterre ; Madame *Djamila ELIDRISSI*, Maître de conférences à l'Université de Nice Sophia-Antipolis ; Monsieur *Mohamed HEMMI* enseignant chercheur a la faculté des sciences juridiques économiques et sociales-FES Maroc.

Dédicace**Remerciements**

Sommaire.....	I
Liste des abréviations.....	III
Liste des tableaux.....	VI
Liste des figures.....	IX
Liste des Schémas.....	X
Résumé.....	XI
Introduction générale.....	a-p
Partie I : Revue de littérature.....	01
Chapitre 01 : Contexte théorique du contrôle de gestion.....	02
Section 01: Concept, éléments théoriques de l'approche organisationnelle du contrôle.....	03
Section 02 : La diversité des formes de contrôle.....	08
Section 03 : Concepts, fondements et évolution du contrôle de gestion.....	20
Section 04 : Approches théoriques permettant de justifier l'émergence des pratiques de contrôle de gestion.....	50
Chapitre 02: La petite et moyenne entreprise (PME).....	59
Section 01 : Concept et fondements théoriques de la PME.....	60
Section 02 : Caractéristiques de la PME	78
Section 03 : Le contexte de la PME Algérienne.....	85
Chapitre 03: Pratiques et déterminants du contrôle de gestion dans les PME.....	100
Section 01 : Etat de l'art sur le contrôle de gestion dans les PME.....	101
Section 02 : Dimensions du contrôle de gestion analysées au niveau de la littérature	113
Section 03 : Déterminants du contrôle de gestion dans les PME.....	122
Partie II : Etude empirique du contrôle de gestion dans les PME.....	146
Chapitre 04: Méthodologie, démarche générale de recherche et présentation des cas.....	148
Section 01 : Choix épistémologique et méthodologie	149
Section 02 : Démarche générale de la recherche.....	157
Section 03 : Caractéristiques de l'échantillon et présentation des cas.....	174

Chapitre 05: Observation des systèmes de contrôle de gestion : analyse descriptive.....	212
Section 01: Présentation du système de contrôle de gestion dans la PME 01 et la PME 02 (cas 01).....	213
Section 02: Présentation du système de contrôle de gestion dans la PME 03 (cas 02).....	225
Section 03 : Présentation du système de contrôle de gestion dans la PME 04 (cas 03).....	232
Section 04 : Présentation du système de contrôle de gestion dans la PME 05 et la PME 06 (cas 04).....	237
Section 05 : Présentation du système de contrôle de gestion dans la PME 07 (cas 05).....	249
Section 06 : Présentation du système de contrôle de gestion dans les PME (08, 09, 10, 11, 12, 13) (cas 06).....	263
Chapitre 06: Compréhension des systèmes de contrôle de gestion (analyse des déterminants).....	278
Section 01 : Les déterminants des systèmes de contrôle de gestion dans les treize PME....	279
Section 02: Analyse thématique et présentation des résultats de l'étude de terrain.....	328
Conclusion générale.....	377
Bibliographie.....	403
Annexe.....	428
Table des matières.....	447

Liste des abréviations

Acronymes	Intitulé
ABC	Activity Based Costing
ADV	Administration des ventes
AGI	autorisations globales d'importations
ANDI	Agence Nationale du Développement de l'Investissement
ANDPME	Agence nationale du développement de la PME
ANSEJ	Agence Nationale de Soutien pour l'Emploi des Jeunes
API	American Petroleum Institute
APSI	Agence Nationale pour la Promotion de l'Investissement
ASJP	Algerian Scientific Journal Platform
B2B	Business to business
B2C	Business to consumer
BBZ	budget base zéro
BDD	base de données
BFR	besoin en fonds de roulement
BRSA	boissons rafraîchissantes sans alcool
BSC	balanced scorecard
BT	Basse tension
BTP	bâtiment et travaux publics
BTPH	Bâtiment Travaux Publics et Hydrauliques
CA	chiffre d'affaire
CACI	Chambre Algérienne de Commerce et d'Industrie
CAP	croissance, autonomie, pérennité
CASNOS	Caisse Nationale de Sécurité Sociale des Non-Salariés
CCI	Chambre de Commerce et d'Industrie
CCP	compte courant postal
CDG	contrôle de gestion
CE	commission européenne
CNAS	Caisse nationale des assurances sociales
CNI	Conseil National de l'Investissement
DA	dinar algérien
DFC	directeur financier et comptable
DG	directeur général
Dh	Dirham marocain
EBE	excédent brut d'exploitation
EDETO	Le laboratoire de recherche sur l'entrepreneuriat et la dynamique économique des territoires et des organisations.
EDHEC	École des hautes études commerciales du Nord
EDI	échange de données informatisées
EDPME	Européen développement des petites et moyennes entreprises
EEE	L'Espace économique européen
EPC	Engineering Procurement construction
ERP	Enterprise Resource Planning
ESAA	Ecole Supérieure Algérienne des Affaires
ESC	Ecole supérieure de commerce

ETI	Entreprise de taille intermédiaire
EURL	Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée
FGAR	Fonds de Garantie des Prêts
FNI	Fonds National d'investissement
FSPE	fond spécial pour la promotion des exportations hors hydrocarbures
GE	grande entreprise
HT	haute tension
IAS / IFRS	International accounting standards/ International financial reporting standards
IASC	International Accounting Standards Committee (Comité des normes comptables internationales)
IBS	Impôt sur les bénéfices des sociétés
ICSB	International council for small business (Conseil International pour la Petite Entreprise)
IFACI	Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne
IIA	Institute of internal Auditors
ILV	information sur le lieu de vente
IRG	impôt sur le revenu global
IT	Information Technology
KV	kilovolt
LC	lettre de crédit
MBA	Master of Business Administration
ME	moyenne entreprise
MP	matière première
MT	moyenne tension
NSCF	nouveau système comptable financier
NTIC	Nouvelles Technologies de l'Information et de la Communication
OCDE	Organisation de Coopération et de Développement Économiques
OMC	Organisation mondiale du commerce
ONG	organisation non gouvernementale
PDG	président directeur général
PE	petite entreprise
PF	produit fini
PIB	produit intérieur brut
PIC	pérennité, indépendance, croissance
PLV	Publicité sur le lieu de vente
PME	petite et moyenne entreprise
PMI	petite et moyenne industrie
PNST	Portail National de Signalisation des Thèses
PV	procès-verbal
RH	ressource humaine
RIO	Return On Investment
RSE	Responsabilité Sociale des Entreprises
S.N.C	Société au Nom Collectif
SARL	Société à Responsabilité Limitée
SBA	Small Business Administration
SCG	système de contrôle de gestion
SIC	Systèmes d'Information Comptable

SNAT	Schéma National d'Aménagement du Territoire
SPA	Société par Actions
TAP	Taxe sur l'activité Professionnelle
TDB	tableau de bord
THT	très haute tension
TPE	toute petite entreprise
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
UE	union européenne
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
USA	The United States of America
UTA	unités de travail-année
VP	vice-présidente
VPN	Virtual Private Network

Liste des tableaux

N°	Intitulé	Page
01	Les trois grands types de contrôle	06
02	Les situations de contrôle selon Ouchi	14
03	Situations de contrôle selon Hofstede	15
04	Adaptations du contrôle de gestion face aux changements de l'environnement	32
05	Comparatif entre le contrôle de gestion classique et le contrôle de gestion moderne	38
06	Impacts des activités d'une entreprise sur les parties prenantes	44
07	Extensions des besoins en contrôle de gestion	50
08	Synthèse des théories mobilisées dans le cadre du courant macro-organisationnel	54
09	Synthèse des théories mobilisées dans le cadre du courant micro-organisationnel	55
10	L'histoire de la recherche en PME	61
11	Justification de la recherche en PME	62
12	Classification des firmes selon leur taille (nombre d'employés) dans quelques pays	67
13	Les critères de la Small Business Administration	68
14	Définition juridique de la PME selon l'union européenne	76
15	Les caractéristiques communes des PME	79
16	Comparaison entre PME et GE	80
17	Comparaison entre la Loi n°2001/18 du 12 décembre 2001 et la loi N° 17-02 du 10 janvier 2017	87
18	évolution de la population des PME privées	96
19	Répartition des PME privées par secteur d'activité (Source : CNAS, CASNOS)	97
20	La mortalité des PME privées (statistiques 1er semestre 2018)	97
21	Le paradigme de la spécificité VERSUS diversité	108
22	Contrôle de gestion informel dans la PME versus évocation de l'aspect formel du contrôle de gestion dans la PME	109
23	Synthèse des principaux résultats liés aux pratiques de contrôle de gestion dans les PME.	117
24	Présentation détaillée des pratiques de contrôle de gestion dans les PME identifiées par la littérature	119
25	Synthèse de l'état de l'art évoquant la position hiérarchique du CDG au niveau des PME	121
26	Récapitulatif des principales études contingentes des SCG portant sur le facteur /taille.	128
27	Récapitulatif des principales études contingentes des SCG portant sur le facteur stratégie	130
28	Récapitulatif des principales études contingentes des SCG portant sur le facteur structure	131

29	Récapitulatif des principales études contingentes des SCG portant sur le facteur environnement.	133
30	Récapitulatif des principales études contingentes des SCG portant sur le facteur technologie.	134
31	Synthèse de la littérature sur les types de technologies et les systèmes de contrôle appropriés	135
32	Récapitulatif des principales études contingentes des systèmes de contrôle de gestion portant sur le facteur âge de l'entreprise.	136
33	Positions épistémologiques des trois paradigmes de recherche	153
34	Comparaison des différentes stratégies de recherche	156
35	Stratégies d'échantillonnage propices au recherches de type études de cas multiples	157
36	Les six études de cas	160
37	informations sur les entretiens réalisés au sein des 13 PME	162
38	Les dates de la concrétisation des entretiens	163
39	Exposition des phases de structuration des guides d'entretien	165
40	Thèmes à aborder, informations à collecter et personnes à interroger	166
41	Le nombre de pages retranscrites relativement à chaque cas.	169
42	Les éléments de la fiche de synthèse de l'entretien	171
43	Le nombre de salariés permanents au niveau des 13 PME	174
44	Répartition des PME selon leur taille	174
45	L'année de création des 13 PME.	175
46	Répartition des PME selon leur âge de l'entreprise	175
47	Les secteurs d'activités des 13 PME	175
48	Répartition des PME selon le secteur d'activité	175
49	La nature de l'activité (le métier) des 13 PME	176
50	La forme juridique des 13 PME	177
51	Répartition des PME selon la forme juridique	177
52	Les caractéristiques des 13 PME étudiées.	178
53	Synthèse de la présentation de la PME 01 et 02	183
54	synthèse de la présentation de la PME 03	187
55	Synthèse de la présentation de la PME 04	191
56	Synthèse de la présentation de la PME 07	203
57	Synthèse de la présentation u cas 06	209
58	Fréquence de parution des différents outils de contrôle de gestion au niveau de la PME 01 et PME 02	221
59	La diversité des indicateurs utilisés au niveau de la PME 01 et 02	222
60	Synthèse des résultats sur le contrôle de gestion dans la PME 01 et 02	224
61	Synthèse des pratiques du contrôle de gestion dans la PME 02	229
62	Synthèse des résultats sur le contrôle de gestion dans la PME 03	231
63	Les caractéristiques des outils du contrôle de gestion au niveau de la PME 04	235
64	Synthèse des résultats sur le contrôle de gestion dans la PME 04	236
65	Le but et la fréquence de parution des outils de contrôle de gestion au niveau de la PME 05 et la PME 06	244

66	La variété des indicateurs au sein de la PME 05 et 06	246
67	Synthèse sur le contrôle de gestion dans les PME 05 et 06	248
68	Les acteurs du système d'information informatisé au sein de la PME 07	257
69	Les outils de contrôle de gestion, contenu, fréquence d'apparition et délais de production au niveau de la PME 07.	258
70	Synthèse sur le contrôle de gestion dans la PME 07	262
71	Fréquence d'apparition des outils de contrôle de gestion (cas 06)	267
72	Les outils de CDG, délais de production et la diversité des indicateurs.	268
73	Synthèse des résultats sur le contrôle de gestion dans les PME du cas 06	270
74	Synthèse des déterminants du système de contrôle de gestion dans la PME 01 et 02	286
75	Synthèse des déterminants du système de contrôle de gestion dans la PME 03	292
76	Présentation des facteurs déterminant l'utilisation des outils de contrôle de gestion dans la PME 04	302
77	Synthèse des déterminants du système de contrôle de gestion dans la PME 05 et 06	313
78	Synthèse des déterminants du système de contrôle de gestion dans la PME 07	322
79	Synthèse des déterminants du système de contrôle de gestion dans les PME 08, 09, 10, 11, 12, 13.	327
80	Les outils de contrôle de gestion identifiés au niveau des six cas étudiés	329
81	Les rôles de contrôle de gestion identifiés au niveau des six cas étudiés	335
82	Acteurs et position hiérarchique du contrôle de gestion au niveau des six cas étudiés	338
83	Facteurs organisationnels déterminants les systèmes de contrôle de gestion au niveau des six cas étudiés	340
84	Facteurs environnementaux déterminants les systèmes de contrôle de gestion au niveau des six cas étudiés	345
85	Facteurs comportementaux déterminants les systèmes de contrôle de gestion au niveau des six cas étudiés	351
86	Vérification des résultats de travaux antérieurs	387

Liste des figures

N°	Intitulé	Page
01	Le contrôle comme influence créatrice d'ordre	04
02	Les six dimensions d'analyse des modes de contrôle en organisation	07
03	Actions, contrôle, audit	16
04	Boucle de H.A Simon (1945)	23
05	Les systèmes de contrôle chez Simons (1995)	26
06	Les enjeux du CDG	35
07	Les 4 dimensions du contrôle de gestion moderne	37
08	La logique stratégique-opérationnelle de pilotage	37
09	Sphère du contrôleur et sphère du contrôle	41
10	Sources du besoin en de traitement de l'information selon le modèle Tushman et Nadler (1978)	53
11	Modélisation du besoin de traitement d'information	53
12	Les travaux sur la taille VERSUS les travaux sur la croissance	64
13	Croisement entre le domaine de la PME et celui du CDG	102
14	Les travaux quantitatifs sur le contrôle de gestion dans les PME (L'objectif)	111
15	Organisation de l'état de l'art en fonction de la méthodologie	112
16	Synthèse du cadre théorique	145
17	synthèse de la relation PME 01 et 02	179
18	Organigramme de PME 01 et PME02	182
19	Organigramme de la PME 03	187
20	Organigramme de la PME 04	191
21	Organigramme des PME 05 et 06	194
22	Le portefeuille clients de la PME 05 et 06	195
23	Organigramme de la PME 07	202
24	Synthèse de l'organisation de la fonction contrôle de gestion au sein du groupe	273
25	L'impact du produit sur les systèmes de contrôle de gestion	356
26	L'impact du « client » sur les systèmes de contrôle de gestion	357
27	L'impact du « niveau d'informatisation » sur les systèmes de contrôle de gestion	359
28	L'impact du facteur «l'environnement » sur les systèmes de contrôle de gestion	362
29	L'impact du facteur « ressource humaine » sur le système de contrôle de gestion	364
30	L'impact du facteur « caractère familial de l'entreprise» sur les systèmes de contrôle de gestion	366
31	L'impact du facteur « relation avec la banque» sur les systèmes de contrôle de gestion	367
32	L'impact du facteur « structure organisationnelle» sur les systèmes de contrôle de gestion	369
33	L'impact du facteur « profil du dirigeant » sur les systèmes de contrôle de gestion	371

Liste des schémas

N	Intitulé	Page
01	structure générale de la thèse	0

Résumé

Tous les managers d'entreprise quel que soit sa taille ont besoin d'une assistance afin de mener à bien leurs missions. Pour les entreprises de grande taille, le contrôle de gestion est incontestablement considéré comme le principal déterminant de leur performance. Au niveau de notre thèse, nous nous intéressons à la PME et nous cherchons à comprendre les systèmes de contrôle de gestion des dirigeants qui leur permettent de piloter leurs entreprises dans le sens voulu. Le CDG a démontré son ouverture à des contextes très variés, dont la PME. Ainsi, nous constatons ces dernières années, que beaucoup de chercheurs se sont attaché à étudier le CDG dans ces entreprises. Cependant, les résultats de ces recherches demeurent contradictoires d'où la question importante s'impose : Comment les facteurs de contingence organisationnels et environnementaux d'une part, individuels et comportementaux d'autre part influencent-ils les systèmes de contrôle de gestion des PME Algériennes ?

De ce fait l'objectif premier de notre travail doctoral est d'étudier les SCG dans les PME. Plus précisément, il s'agit dans un premier lieu d'observer et offrir une description des pratiques, des rôles et des acteurs du CDG ensuite de fournir un cadre de compréhension de ces systèmes en identifiant les facteurs qui les déterminent.

Notre thèse a été scindée en deux parties, la première partie a été consacrée à la présentation de la revue de littérature qui vise de définir les concepts liés au CDG et à la PME. A l'issue de cette partie, nous avons exposé le cadre théorique que nous avons retenu afin d'aborder la problématique de notre thèse. La deuxième partie de cette thèse vise à explorer la réalité du CDG dans les PME, et ce, à travers une étude empirique réalisée auprès de 13 PME Algériennes. Enfin, cette étude de terrain nous a permis de situer les PME Algériennes par rapport aux éléments de notre cadre théorique. Pour ce faire, nous avons choisi d'adopter une position interprétativiste basée sur un mode de raisonnement abductif dans une méthode qualitative basée sur des cas-multiples. La collecte des données s'est faite à travers : des entretiens semi directifs, l'analyse de la documentation et l'observation.

A l'issue de cette recherche, les résultats ont montré que malgré l'absence d'un service CDG et d'un poste de contrôleur de gestion au sein de la majorité des PME de notre échantillon, le CDG est assuré à travers un ensemble d'outils d'une remarquable diversité. Par ailleurs, Notre thèse a mis en exergue le rôle capital du dirigeant de la PME dans la majorité des cas, du moment où c'est lui qui assure le CDG et qui se sert des informations issue de ce système. Enfin notre analyse contingente a montré que plusieurs facteurs d'ordre organisationnel, environnemental et comportemental sont à l'origine de ces réalités différentes, et qu'on a pu par la suite ressortir trois groupes de facteurs : Les facteurs ayant le rôle de freins, ceux qui assurent le rôle des leviers et enfin les facteurs qui n'ont pas un effet significatif.

Mots clés

Systèmes de contrôle de gestion, outils de contrôle de gestion, dirigeants, PME, Contexte Algérien, étude qualitative, rôle du contrôle de gestion, facteurs de contingence.

Abstract

Every manager in charge of Any given size of company needs assistance in order to insure their company's performance. For large companies, management control is undoubtedly considered to be the main guarantor of their performance. In our thesis, we focused our work in the understanding of management control systems of managers that allow them to lead their businesses making the best decisions.

The management control has demonstrated its openness to a wide variety of contexts, including SMEs. Thus, in these few last decades we noticed that many researchers have endeavored to study management control in these companies, However, the results of this researches remain controversial, hence the important question arises: How do organizational and environmental contingency factors on one hand, individual and behavioral on the other influence the management control systems of Algerian SMEs?

Therefore, the primary purpose of our doctoral work is to study management control systems in SMEs. Precisely, it's a matter of observing and offering a description of practices, roles and actors at the first place, then providing a friendly overview easing the understanding these systems by identifying the factors that determines them.

Our thesis was split into two parts, the first part was aimed to summarize the théorical assets that defines the concepts related to management control and SMEs. Closing this part, we shortlisted the appropriate theoretical framework to approach the issue of the thesis.

The second part of this thesis aims to explore the reality of management control in SMEs, through an empirical study carried out with 13 Algerian SMEs. Finally, this field study allowed us to map Algerian SMEs according to our theoretical framework indications. For that end, we have chosen to adopt an interpretativist position based on an abductive mode of reasoning in a qualitative method based on multiple cases. Data collection was done through: semi-structured interviews, analysis of documentation and observation.

At the end of this research, the results showed that despite the absence of a management control department and a management controller position in the most SMEs in our sample, the management control is insured through a set of tools of remarkable diversity.

Additionally, our thesis highlighted the capital role of the General Manager of the SME in the most cases, as he insures the management control and uses the information from this system.

Finally, several organizational, environmental and behavioral factors showed by a contingent analysis are at the origin of these different realities, and that we have subsequently been able to identify three groups of factors: Brakers, Leveragers and Insignificant.

Key words

Management control systems, management control tools, managers, SMEs, Algerian context, qualitative study, role of management control, contingency factors.

Introduction générale

1. Contexte de l'étude

Dans presque toutes les économies, les PME constituent toujours une forte proportion du tissu industriel mondial¹.

Selon l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) « Les petites et moyennes entreprises (PME) privées dont le nombre total excède en règle générale 95 %, hors secteur agricole, sont une source essentielle d'emplois et génèrent des recettes considérables tant à l'intérieur qu'à l'exportation dans les pays de l'OCDE comme dans les pays en transition et en développement. »²

De ce fait, la large contribution du secteur des PME à la création d'emploi, à l'innovation et au développement des régions lui accorde un statut mondialement reconnu en tant que vecteur de développement économique et social. La PME est donc devenue le moteur principal de la croissance économique et un puissant levier sur lequel s'appuient les décideurs politique et économique dans le monde entier.

C'est ainsi que, la question de la reconnaissance de la légitimité existentielle des PME n'est plus à discuter (MARCHESNAY. M ,1993 ; JULIEN. P. A, 1994) et que le débat portant sur la PME débouche désormais sur de nouvelles problématiques à savoir la performance et la pérennité de cette catégorie d'entreprises, etc.

Ces problématiques exigent aujourd'hui plus que jamais une très grande attention de tous (décideurs politique, chercheurs, managers...) et ce pour plusieurs raisons dont la principale demeure la globalisation.

De plus, il est à souligner que devant les menaces issues de la tendance du transfert d'une grande partie de la production et des opérations de nombreuses grandes entreprises hors des pays européens en investissant en Asie, en Inde et en Amérique du Sud³, beaucoup de pays occidentaux ont pris conscience de l'importance des PME et ont pris l'initiative de définir des stratégies qui vise de réduire un écart au niveau de l'emploi et à la vie économique de ces pays résultants de cette tendance et ce, en s'appuyant sur les qualités de la PME.

A ce titre, TORRES. O (2000) a cité les principales qualités la PME, dont : la réactivité, la flexibilité, l'interactivité, l'adaptabilité, la souplesse, la rapidité de la prise de décision et la proximité des marchés.

Dans la même veine, GENDRE-AEGERTER. D (2008) indique que pendant les périodes de récession économique, le tissu de PME résiste habituellement bien alors que les grandes organisations s'effondrent⁴.

Dans le contexte des pays en voie de développement, et plus particulièrement en Algérie, les données économiques, sociales et culturelles sont complètement différentes des pays occidentaux. Par conséquent, les problématiques auxquelles font face les PME de ces pays sont de natures différentes. Malgré ce contraste, le secteur de la PME par les qualités qu'il

¹ FILION. L. J, **Entrepreneurs et propriétaires-dirigeants de PME**, Cahier de recherche no 2001-03, Montréal, 2001, P 19.

² OCDE, **Promouvoir les PME pour œuvrer au développement, chapitre 1 : caractéristiques et importance des pme**, Revue de l'OCDE sur le développement, 2004/2 no 5, PP 37-46, P 38.

³ JÄNKÄLÄ. S, **Management Control Systems (MCS) in the Small Business Context: Linking Effects of Contextual Factors with MCS and Financial Performance of Small Firms**, Academic Dissertation, University of Oulu, Finlande, 2007, P 22.

⁴ GENDRE-AEGERTER. D, **La perception du dirigeant de pme de sa responsabilité sociale : une approche par la cartographie cognitive**, thèse présentée à la Faculté des Sciences économiques et sociales de l'Université de Fribourg (Suisse) pour l'obtention du grade de Docteur ès Sciences économiques et sociales, 2008, P 104.

représente, procure un potentiel de développement économique énorme et demeure une des sources les plus importantes même pour les pays en voie de développement.

En Algérie par exemple, les statistiques fournies par le ministère de l'Industrie et des Mines indiquent que la population globale des PME s'élève à 1 093 170 entités, tous statuts confondus⁵ et que ces PME embauchent 2 690 246 agents⁶ (statistique du deuxième trimestre 2018). A partir des statistiques de ces dernières années, il est facile de remarquer le développement en quantité des PME.

Ainsi, il est intéressant de faire un survol de certains aspects du secteur Algérien des PME.

Compte tenu des facteurs historiques, ce n'est qu'aux années 2000 que le secteur de la PME a été créé en Algérie⁷. Ce secteur très récent se retrouve dans un monde de globalisation et en perpétuel changement. Les PME doivent donc parer à une rude concurrence et aux conditions d'un l'environnement ouvert et intense, notamment dans un contexte de pays en développement comme l'Algérie.

Dans un tel environnement, les PME exigent l'appui des autorités publiques pour accroître leur compétitivité et assurer leur performance. A cet égard, les autorités publiques Algériennes sont de plus en plus conscientes du potentiel du secteur de la PME, cela s'est traduit par les programmes de mise à niveau, la création de plusieurs caisses d'aide, etc. Le principal but étant d'accroître ce secteur, de promouvoir sa compétitivité et d'assurer sa performance.

L'engagement de l'état dans l'aide et l'encouragement des PME ne suffit plus pour les épargner des multiples dangers qui menacent leurs existence, car il est devenu impératif pour les PME de déployer de considérables efforts sur le plan managérial. A ce propos, ABI AZAR. J (2005) indique que la majorité des PME mettent la clé sous la porte après moins de cinq ans d'activité !

De ce fait, ce contexte d'affaires hostile ne laisse pas donc trop le choix à de nombreuses PME et leur exige de s'adapter, de s'ouvrir à la sous-traitance, de se mettre en réseau. Ainsi, certaines PME étaient astreintes de s'internationaliser et de combattre dans l'arène de la concurrence tant nationale qu'internationale.

Pour ce faire, les PME qui aspirent devenir pérennes ou même désirent se développer sont poussées à aller vers la formalisation de leurs gestion plus particulièrement le développement des systèmes appropriés de contrôle de gestion qui leurs permettrons d'assurer le pilotage de leur performance, du moment où, ces PME comme l'indique MAURIN. P (2017) ont des problématiques spécifiques et pas assez simples «...plus l'entreprise est petite, plus ses problématiques de gestion sont complexes et subtiles par rapport à celles des grandes et moyennes entreprises⁸».

Face à ce constat, les PME sont-elles restées là : dans une impasse...ou elles ont vraiment réussi à adapter un système de contrôle de gestion qui à l'origine n'a pas été conçu pour elles?

⁵ Bulletin d'information Statistique de la PME, données du 1^{er} semestre 2018, N 33, édition novembre 2018, P 05.

⁶ Ibid., P13.

⁷ AMROUNE. B, Impact des programmes de mise a niveau sur la performance de la pme dans une environnement ouvert et intense: cas de l'Algérie, Université du Québec à Montréal, thèse présentée comme exigence partielle du doctorat en administration, 2014, P-iv.

⁸ MAURIN. P, Le contrôle de gestion : une boussole pour votre TPE/PME : Une approche simple et pratique pour garder le cap, AFNOR, 2017, P IX.

En effet, Le contrôle de gestion est apparu dans les années 20 dans les entreprises américaines. Ce modèle a été donc conçu pour répondre aux besoins des grandes entreprises. Ceci s'est plus tard confirmé par son adoption par plusieurs grandes entreprises américaines, européennes et internationales.

Beaucoup de chercheurs MINTZBERG. H (1994) ; KALIKA. M (1986) ; KHANDWALLA. P. N (1972, 1977) ; EZZAMEL. M (1990) et LIBBY. T et WATERHOUSE. J (1996) ont expliqué que plus la taille de l'entreprise s'accroît, plus sa structure est différenciée, et plus elle développe des moyens de coordination dont le CDG constitue l'un des principaux composants.

Il est donc manifeste que le CDG a fait ces épreuves au niveau des grandes entreprises et qu'il assure un rôle très important. Pendant très longtemps, de nombreux chercheurs se sont intéressés à l'étude du CDG dans ces entreprises, d'ailleurs, une abondante littérature à ce propos existe, on peut donc dire qu'on connaît beaucoup sur le CDG dans les grandes entreprises, mais qu'en est-il du contrôle de gestion dans la PME ?

Comme le révèle MAEDER. R (1991), les statistiques sur le taux de survie des PME montrent que la première cause des dépôts de bilan est due le plus souvent à l'absence d'outils de gestion, (cité par ABI AZAR. J, 2005). Il est donc vraiment facile de constater que malgré le fait que la survie des PME dépend, en partie, de la qualité des outils de gestion dont elles disposent, celles-ci sont restées longtemps en dehors du champ d'investigation des spécialistes en contrôle de gestion et que beaucoup reste à faire au niveau des études du CDG dans les PME...

A ce titre, le manque l'attractivité des chercheurs au domaine de la PME s'explique par plusieurs raisons, on peut citer les plus marquants parmi eux :

- La communication informelle domine au niveau des PME,
- Le manque de ressources humaines, financières et physique,
- La très grande hétérogénéité des PME rend l'étude de ces organisations plus difficile et réduit la possibilité de généralisation des résultats.

Bref, l'intérêt que nous portant à la PME, notre curiosité de démystifier la réalité du CDG au niveau de ces entreprises et notre volonté de contribuer à la compréhension de ce phénomène, nous ont poussé à l'explorer le terrain algérien et à divulguer l'expérience des PME algériennes dans ce sens.

Mais avant tout, il est crucial de prendre conscience de ce qui se fait relativement à ce thème de recherche, il est donc nécessaire d'élaborer un état des connaissances.

2. ETAT DES CONNAISSANCES

Ces deux dernières décennies, plusieurs chercheurs se sont intéressés au domaine croisé de la PME et du contrôle de gestion (BERGERON. H, 2000 ; REID. G. C et SMITH. J. A, 2000 ; NOBRE. T, 2001a, 2001b ; LAVIGNE. B, 2002; VAN CAILLIE. D, 2002,2003 ; WIJEWARDENA. H et al, 2004 ; ABI AZAR. J, 2005; DAVILA. A et FOSTER. G, 2005; COLLIER. P. M, 2005; GERMAIN. C, 2005, 2006; BERTHELOT.S et MORRILL. J, 2006 ; AFFES. H et CHABCHOUB. A, 2007; JÄNKÄLÄ. S, 2007 ; MEYSSONNIER. F et ZAWADZKI. C, 2008; SANTIN. S et VAN CAILLIE. D, 2008; CONDOR. R et REBUT. K, 2008; ABDEL KADER. M et LUTHER. R, 2008; ZAWADZKI. C, 2009 ; CONDOR. R, 2012 ; MEYSSONNIER. F 2015 ; DANGEREUX. K, CHAPPELLIER. P ET VILLESSEQUE-DUBUS. F, 2016; BARBELIVIEN. D et MEYSSONNIER. F, 2018;

AWALEH OSMAN. M et MEYSSONNIER. F, 2018; BERNARD. O, 2019; WADE. M. E et DIENG. O. T, 2019...).

Après analyse des travaux de recherches menées dans ce domaine, nous constatons que de façon générale, la majorité d'entre eux poursuivent un objectif commun :

- L'analyse de la dimension instrumentale du contrôle de gestion dans la PME et donc l'étude les caractéristiques des méthodes ainsi que les outils mis en place.
- L'identification des facteurs de contingences et l'étude de leurs effets sur les modes de contrôle de gestion dans les PME.

De même, certaines divergences peuvent être dégagées, dont :

- Dans le cadre de l'approche contingente, les auteurs n'ont pas eu la même vision pour expliquer les pratiques de contrôle de gestion dans la PME. La plupart optent pour le facteur taille, certains parmi eux mobilisent d'autres facteurs tels que : le profil du dirigeant, l'espace de production, le marché, le cycle de vie etc. d'autres recourent à des recherches croisées ou deux facteurs de contingences ou plus sont étudiés en même temps.
- Les auteurs francophones ont tendance à privilégier les méthodologies qualitatives, en revanche, les auteurs anglophones recourent aux méthodes quantitatives.

Afin de mener à bien notre recherche doctorale qui vise de contribuer à la compréhension des systèmes de contrôle de gestion dans les PME algériennes, nous nous sommes inspirés des études antérieures réalisées dans des contextes dissemblables et caractérisées par une diversité des approches.

Ci-dessous une présentation des synthèses de quelques études du domaine du contrôle de gestion dans la PME menées à l'échelle international :

- FERNANDEZ. V, PICORY. C, ROWE. F (1996) : **Outils de gestion et espaces concurrentiels des PME**

Il s'agit d'une analyse de la dimension instrumentale du contrôle de gestion (suivi, analyse et prévision), par rapport à des caractéristiques relevant à la fois de l'espace production et de l'espace marché, dont la conjonction définit l'espace concurrentiel. L'étude mettra ensuite en évidence un certain nombre d'affinités déterminantes pour l'étude de la contingence des outils de gestion en fonction de deux métas modèles de contrôle de gestion. Ces analyses montreront que :

- 1) l'absence apparente de certains outils de gestion n'est pas réhibitoire en soi et la croissance de l'entreprise ne peut y remédier que si la taille de l'entreprise est effectivement sous-optimale, par rapport à l'espace concurrentiel dans lequel elle s'inscrit;
- 2) l'orientation du contrôle ex post ou ex ante paraît liée à la conjonction de variables relevant à la fois de l'espace production et de l'espace marché.

- NOBRE. T (2001a) : **Le contrôle de gestion de la PME**

Il s'agit d'étudier les caractéristiques du contrôleur de gestion de la PME, à partir d'une enquête réalisée auprès de 86 entreprises, et ce pour évaluer sa position actuelle dans cette phase de transition. Cela conduit à proposer une typologie des contrôleurs de gestion de la PME et à analyser leurs activités, pour les situer par rapport aux évolutions actuelles du contrôle de gestion.

➤ NOBRE. T (2001b) : **Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME**

Il s'agit d'étudier les caractéristiques des méthodes et outils du contrôle de gestion utilisés dans 86 PME. Deux thèmes principaux sont abordés : les méthodes de calcul de coûts et de fixation des prix puis les outils de pilotage.

Après une première approche descriptive, une typologie est proposée pour chacun des thèmes. Cela conduit à souligner le rôle de la taille de l'entreprise pour expliquer l'utilisation d'outils de pilotage. En revanche, pour les méthodes de calcul de coût et de fixation des prix, les caractéristiques concernant le processus de production, les produits et le rôle joué par les clients s'avèrent plus déterminant.

➤ VAN CAILLIE. D (2003) : **L'exercice du contrôle de gestion dans le contexte PME : Etude comparée des cas Français, Canadien et Belge.**

Il prend en considération trois variables : le profil du dirigeant, la taille de l'entreprise et la sophistication des couples produits/marchés. Il distingue trois façons de faire du contrôle de gestion dans les petites et moyennes entreprises :

- Un système de contrôle de gestion développé, intégrant des activités de contrôle opérationnel et stratégique ;
- Un système de contrôle de gestion peu développé, intégrant quasi exclusivement des activités de contrôle opérationnel ;
- Et une configuration particulière du design du système de contrôle de gestion.

➤ ABI AZAR. J (2005) : **Les outils de contrôle de gestion dans le contexte des PME : Cas de PMI au Liban**

Le travail présente les résultats d'une étude empirique auprès de 6 industries du secteur agro-alimentaire au Liban. Il s'agit d'étudier les différents outils de contrôle de gestion utilisés dans les PMI libanaises et plus précisément, d'identifier les pratiques de calcul de coûts dans ces entreprises.

➤ SANDINO. T (2007) : **Introducing the first management control systems : evidence from the retail sector**

Il s'agit d'une étude Anglo-Saxonne, réalisé auprès de 97 entreprises de moins de 20 ans dont le secteur d'activité est le commerce (vêtements, restaurants, drogueries...), 600 questionnaires envoyés) + 18 entretiens exploratoire. Il distingue quatre formes de contrôle de gestion :

- La forme basique qui est standard à toutes les entreprises en début de croissance ;
- Le contrôle reposant sur les coûts ;
- Le contrôle de type « revenue »
- Et enfin, le modèle fondé sur les risques.

➤ CONDOR. R et REBUT. K (2008): **Déterminants et modes opératoires du contrôle de gestion dans les PME : Approche qualitative comparative.**

Le travail consiste à étudier les pratiques de contrôle de gestion dans 4 entreprises de moins de 250 salariés avec pour objectif d'identifier les principaux facteurs de contingence. La méthodologie de recherche employée permet de confirmer et préciser certaines conclusions avancées par les principales références sur le sujet. Elle pointe également du doigt un facteur de contingence certes cité mais peu creusé : le Fonctionnement en mode projet.

- DANGEREUX. K, CHAPPELLIER. P et VILLESEQUE-DUBUS. F (2017) : **Adapter les outils de contrôle aux contextes et aux acteurs dans les PME : le cas exploratoire du tableau de bord achat d'un dirigeant.**

L'objectif est de proposer en premier lieu une description d'un tableau de bord « achat » relativement élaboré, réactif, décentralisé, en lien avec la stratégie, en montrant comment il s'articule avec les autres outils de gestion de l'entreprise. Il était ensuite question d'identifier les caractéristiques organisationnelles, environnementales et individuelles permettant de comprendre la réussite perçue par le dirigeant de la mise en place de cet outil.

- BARBELIVIEN. D et MEYSSONNIER. F (2018) : **Une contribution à l'étude de la structuration du contrôle de gestion en PME : le cas de trois entreprises familiales et industrielles de taille intermédiaire (ETI).**

L'étude a montré que le CDG ne dépend pas que de la taille de l'entreprise et qu'il est plus porteur d'une logique de rationalisation que d'une logique de financiarisation.

- MEYSSONNIER. F (2019) : **le contrôle de gestion des entreprises de taille réduite.** Il s'agit d'une réflexion est menée sur les recherches actuelles en contrôle de gestion des entreprises de taille réduite. Cette étude a présenté des éclairages relativement à l'usage des outils de contrôle de gestion dans les PME et à la structuration du contrôle de gestion dans les ETI ou sur les modalités du pilotage de la performance dans les startups.

Il paraît nécessaire de citer quelques recherches parmi le très peu de recherches parues dans ce champ dédié au contrôle de gestion dans les PME en Afrique, tel que :

- NGONGANG. D (2010) : **Analyse de la pratique des coûts dans les PMI camerounaises.**

L'objectif de la recherche est d'analyser les méthodes et les pratiques de coûts, ensuite, l'effet des facteurs de contingence sur le choix de la méthode des coûts complets et enfin d'établir une typologie des pratiques des PMI en matière de méthodes et pratiques des coûts.

- BAMPOKY. B et MEYSSONNIER. F (2012): **L'instrumentation du contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal.**

Il s'agit d'un ensemble, d'entretiens exploratoires auprès de 10 entreprises suivis d'une enquête confirmatoire par questionnaires auprès de 130 entreprises représentatives permettent de décrire les pratiques de contrôle de gestion des entreprises au Sénégal.

- NGANTCHOU. A (2016) : **Le contrôle de gestion en contexte PME africain : l'informalité est – elle la règle ?**

Qui a fait état des outils de contrôle de gestion dans les PME dans le contexte Africain.

- GONDO. T. C (2017): **Contrôle de gestion en contexte PME Ivoiriennes : L'information comptable est-elle mobilisée ?**

L'étude vise à identifier les outils de contrôle de gestion qui favorisent la production de l'information comptable dans la PME, vérifier le degré de mobilisation de l'information comptable, déterminer à travers l'étude la structure de propriété et le secteur d'activité qui favorisent la mobilisation de l'information comptable.

Il n'existe que très peu de recherches menées dans le contrôle de gestion dans les PME en Algérie. En vue de répertorier les études algériennes menées dans ce domaine, nous avons consulté la plateforme ASJP (Algerian Scientific Journal Platform) ainsi que le Portail National de Signalisation des Thèses (PNST).

Dans ce qui suit, nous les citerons :

- RACHEDI. A née ZOUAOUI: « **Etude Empirique Sur Les Réalités Des Pratiques De Mesure De La Performance Des Pme Algériennes** », Revue des reformes Economique et intégration dans l'économie mondiale, Volume 8, Numéro 15, 2013, PP 53-82, Publiée par l'Ecole Supérieure de Commerce Koléa.
- KOURICHI. M. S, **La réalité du contrôle de gestion dans les PME Algériennes: Cas des entreprises du sud Algérien durant la période (2011-2012)**, thèse présentée en vue de l'obtention du doctorat en sciences de gestion, Faculté des sciences économiques, commerciales et des sciences de gestion. Université de KASDI MERBAH, 2013, Ouargla.
- ABBES. M et SALEH. I, **Les outils de contrôle de gestion dans les PME algériennes. Contraintes et perspectives**, Revue Finance & marchés, Volume 2, Numéro 4, 2016, PP 70-86.
- OUSLIMNAE. M et BENNOUR. A, **Les PME face au contrôle de gestion : état de l'art**, Revue des reformes Economique et intégration dans l'économie mondiale, Volume 12, Numéro 26, 2018, PP 86-104, Publiée par l'Ecole Supérieure de Commerce Koléa.

De façon générale, on peut schématiquement résumer les résultats des recherches menés dans le domaine du contrôle de gestion dans la PME en deux éminentes orientations :

- Le premier groupe de chercheurs (PERREN. L ET GRANT. P, 2000 ; COLLIER. P. M, 2005 ; HODGE. H. ES et KENT.T. W, 2006 ; SANTIN. S et VAN CAILLIE. D, 2008) ont conclu que le contrôle de gestion s'opère principalement de façon informelle dans les PME, qu'il est simple et faiblement sophistiqué, que son envergure est réduite, le nombre de méthodes utilisées est faible, la fréquence des contrôles est basse (NOBRE.T, 2001b; VAN CAILLIE. D, 2003 ; BERTHELOT. S et MORRILL. J, 2006).
C'est chercheurs ont montré que la fonction contrôle de gestion est une fonction invisible, et rarement renoncée (ABI AZAR. J, 2005), qu'elle est sous structurée (MARCHESNAY. M, FOURCADE. C, 1997), peu instrumentée et hétérogène.
- Le deuxième groupe de chercheurs ont parvenus à des résultats différents. Ils ont démontré l'existence d'une batterie d'outils de contrôle de gestion principalement de type financier traditionnel et manifestation orientée vers le contrôle de résultat (ROWE. F, FERNANDEZ. V et PICORY. C, 1994 et 1996, NOBRE. T, 2001), (MCMAHON. R. G. P et HOLMS. S 1991).
Ils ont souligné qu'un système de contrôle de gestion dans la PME est un ensemble d'outils de contrôles formels et informels et qui se complètent (OTLEY. D, 1994; LANGFIELD-SMITH. K, 1997; MERCHANT. K. A, 1998 et 1983). Le contrôle de gestion est donc perçu comme le principal outil du pilotage de la performance.
La majorité des recherches menées dans ce domaine ont adopté une approche instrumentale, c'est-à-dire, elles portent sur l'analyse de la dimension instrumentale du

contrôle de gestion dans la PME et donc étudier les caractéristiques des méthodes ainsi que les outils mis en place.

Il existe aussi des recherches qui ont adopté une approche contingente et se sont intéresser à identifier les facteurs de contingences et étudier leurs effets sur les modes de contrôle de gestion dans les PME.

C'est dans cet esprit d'amélioration de la connaissance, à la fois dans le domaine croisé de la PME et du contrôle de gestion que nous avons réalisé cette étude qui traite de manière approfondie les systèmes de contrôle de gestion et leurs déterminants dans les PME Algériennes.

Nous pensons que le contexte algérien est intéressant pour étudier le contrôle de gestion dans les PME et qu'il nous procurera abondamment de données qui nous permettrons de contribuer de manière significative à enrichir les connaissances dans ce domaine de recherche. Voici quelques éléments permettant de se faire une idée sur ce secteur et d'apercevoir ce qui le distingue actuellement.

En Algérie, 21 139 PME privées étaient radiées durant le 1er semestre 2018⁹, ce nombre est visiblement en hausse par rapport à celui enregistrées à la fin du 1er semestre 2017¹⁰. Ces statistiques alarmantes nous poussent à poser la question, pour quoi toutes ces PME disparaissent ? Quels sont les raisons de ce phénomène ? Il est donc urgent d'étudier et d'analyser de façon approfondie les facteurs provoquant la disparition de cette catégorie d'entreprises, et ce afin de remédier à cette situation.

Plusieurs causes de la disparition des PME ont été identifiés, à savoir :

- L'opportunisme selon les créateurs porteurs c'est à dire, les investissements sont conjoncturels pour une grande majorité des PME ;
- La problématique de la transmission-succession dans ces entreprises ;
- La bureaucratie ;
- Les raisons du projet ;
- Ou enfin le manque de compétences managériales¹¹.

Au niveau de notre recherche doctorale, nous nous intéressons à analyser la dimension managériale à travers un angle bien précis, celui du CDG.

Jusqu'ici, tout semble cohérent, ainsi la situation nuisible à la bonne marche de l'entreprise et le besoin de soutien exprimé par les dirigeants dans leurs tâches, rendent donc nécessaire la formalisation de la prise de décision.

Cependant, un autre constat vient pour bouleverser cet enchaînement d'idée, il s'agit du constat qui dit qu'il existe des PME pérennes et performantes.

Beaucoup de PME Algériennes manifestent des carences de gestion qui dans la majorité des cas est la principale cause de la disparition de ces PME (les statistiques), ça d'une part. D'autre part, il y a des PME qui arrivent à survivre depuis plusieurs années et à faire face au même environnement.

⁹ Bulletin d'information Statistique de la PME, données du 1 er semestre 2018, N 33, édition novembre 2018, P 14.

¹⁰ **Ibid.**, P 15.

¹¹ BOUYACOUB. A, **Les PME ont le syndrome de la peur de la grande taille**, Publié dans La Tribune le 21 - 05 - 2014, lien : <https://www.djazairess.com/fr/latribune/105794>, consulté le 31/05/2019 à 02h01.

A partir de ces constats, deux questions essentielles s'imposent :

Dans quelle mesure le CDG peut être à l'origine de la pérennité de cette catégorie de PME performantes ? Si c'est vraiment le CDG qui est à l'origine de la performance de ces PME, de quel CDG s'agit-il ? Quel est son rôle et quel sont ces attributs ?

Dans ce contexte, il est captivant d'explorer et d'analyser les systèmes de contrôle de gestion au sein des PME Algériennes.

3. La problématique du CDG dans les PME Algériennes

Au niveau de notre thèse, nous intéressent à aux liens existants entre les attributs de la PME, les spécificités de son contexte et le profil de son dirigeant d'une part et les systèmes de contrôle de gestion de ces entreprises d'autre part.

Ce que nous entendons ici par les attributs des PME concernent les facteurs organisationnels (La petite taille, faible spécialisation stratégie intuitive, système d'information simple...), et les spécificités de son environnement concernent les facteurs environnementaux (Le cadre juridique, la concurrence, le financement...) et enfin nous spécifions que le profil du dirigeant de la PME en les facteurs comportementaux (Profil du dirigeant Age, nature et niveau de formation, l'expérience...).

De ce fait, plusieurs interrogations se déchaînent, Comment les dirigeants des PME parviennent-ils à piloter la performance de leurs entreprises ? Et pourquoi utilisent-ils des outils de contrôle de gestion dans le cadre de leur mission entant que dirigeants d'entreprise ? La question fondamentale de recherche qui est examinée en profondeur dans cette thèse peut être formulée de la manière suivante:

Comment les facteurs de contingence organisationnels et environnementaux d'une part, individuels et comportementaux d'autre part influencent-ils les systèmes de contrôle de gestion des PME Algériennes ?

Afin de parvenir à une réponse assez exhaustive à la problématique présentée ci-dessus, nous proposons de répondre à trois séries de sous-questions de recherche :

D'abord, nous nous interrogeons sur la nature des systèmes de contrôle de gestion des PME Algériennes, les questions posées à ce propos sont :

- 1- Quels sont les outils du contrôle de gestion émergeant dans les PME Algériennes ? Et comment se caractérisent ces outils de contrôle de gestion (fréquence de production, diversité...)?
- 2- Quel est le rôle des systèmes de contrôle de gestion dans ces entreprises ?
- 3- Qui sont les acteurs impliqués dans le processus du contrôle de gestion ? Et quel est sa position hiérarchique dans cette catégorie d'entreprises ?

Ensuite, il y a lieu d'identifier les facteurs de contingence qui déterminent les systèmes de contrôle de gestion des PME Algériennes.

- 4- Quels sont les facteurs qui influencent la mise en œuvre du contrôle de gestion dans les PME Algériennes ?

Enfin, et après avoir pris connaissance des déterminants des systèmes de contrôle de gestion, la question sur la nature et la profondeur des liens entre ces déterminants et les SCG s'impose. Nous cherchons donc à identifier les facteurs qui représentent des leviers et ceux qui représentent des freins à ces SCG.

5- Quels sont les leviers et les freins des systèmes de contrôle de gestion au niveau des PME Algériennes ?

Comme il a été déjà soulevé, les recherches réalisées dans le domaine du contrôle de gestion et de la PME ont engendré deux orientations majeures. Soit ils considèrent que le contrôle de gestion dans sa forme formelle et globale n'est pas appliqué et applicable aux PME, soit ils tentent de mettre en valeur les différentes pratiques contrôle de gestion identifiés dans le contexte PME.

Pour notre part, l'idée que nous défendons tout au long de cette thèse s'inscrit dans ce deuxième paradigme.

De ce fait, nous pensons qu'il existe une batterie d'outils du contrôle de gestion composé d'outil formel et informel qui se complètent. Nous présumons aussi qu'il existe des liens forts qui méritent d'être étudiées plus profondément entre les caractéristiques structurelles, contextuelles et les caractéristiques liées au dirigeant de la PME et les attributs de son système de contrôle de gestion.

A l'issue de notre recherche nous aspirons répondre à nos questionnements et apporter plus de détails permettant de confirmer ou infirmer cette idée. Le plus essentiel pour nous est de contribuer à une meilleure compréhension des systèmes de contrôle de gestion dans les PME à partir de notre étude menée dans le contexte Algérien.

4. But de la recherche

L'objet de cette thèse est de contribuer à la compréhension du contexte dans lequel les dirigeants de PME donnent une forme au contrôle de gestion.

Il s'agit donc, d'identifier l'ensemble des facteurs à l'origine des choix de contrôle que ces dirigeants font au milieu de cette période difficile caractérisée par une concurrence accrue et par des bouleversements intenses.

Cela, nous incitera en premier lieu, à faire une description des systèmes de contrôle de gestion au sein des PME. Bien évidemment, cette description va se faire d'une manière très détaillée. Cela se justifie par notre volonté de participer à la divulgation de la réalité du contrôle de gestion dans cette catégorie d'entreprises (PME) et sur tout dans le contexte Algérien au niveau duquel très peu de recherche se sont intéressés à ce domaine.

Au sujet de la description, DUMEZ. H (2016) montre la place centrale qu'elle occupe dans le cadre d'une recherche qualitative. Il explique que « La description est au cœur de la recherche qualitative. Non pas parce que cette dernière se réduirait à la description, mais parce que la description est un enjeu de recherche et qu'il 'y a pas de bonne théorie sans bonne description.¹² »

Il s'agit donc de proposer un nouveau cadre de réflexion sur les pratiques de contrôle de gestion, tout en explorant les études de cas disponibles et en s'attachant aux spécificités que chaque cas manifeste.

Il est ensuite question d'identifier les facteurs organisationnels, environnementaux ainsi que comportementaux qui ont une influence sur la mise en œuvre du contrôle de gestion dans les PME Algériennes ensuite de ressortir les facteurs favorables à son développement (leviers) et les facteurs défavorables (freins) de ce dernières au sein de ces entreprises.

¹² DUMEZ. H, Méthodologie de la recherche qualitative : Les questions clés de la démarche compréhensive, Ed. 2, Vuibert, 2016, P 99.

Il est nécessaire de prendre suffisamment de recul et de hauteur de vue pour interroger les pratiques de contrôle de gestion et voir dans quelle mesure sont-elles capables à résoudre les problèmes de gestion posés au sein des PME. Enfin, comprendre les raisons des managers pour faire valoriser les pratiques de contrôle de gestion.

Le but de notre recherche cité ci-dessus se traduit en une série d'objectifs, nous les présenterons dans ce qui suit :

✓ **Objectif descriptif**

En raison du peu de recherches menées dans le champ du contrôle de gestion dans les PME, notre recherche prend un caractère exploratoire.

Par conséquent, il est judicieux avant tout de faire l'état des lieux des systèmes de contrôle de gestion et ce en identifiant en premier lieu, les outils, les missions, les acteurs impliqués et le positionnement hiérarchique du contrôle de gestion au niveau des PME étudiées.

Nous essayerons dans ce qui suit de dégager des convergences et des divergences entre les systèmes de contrôle de gestion des différentes PME de l'échantillon étudié. Ainsi, le tout premier objectif de notre thèse est descriptif.

De cette façon, il sera possible de répondre aux interrogations (1, 2, 3) de notre recherche.

✓ **Objectif explicatif**

Après la description des systèmes de contrôle de gestion dans les PME Algériennes, nous allons nous intéresser à proposer une explication de ces pratiques et pourquoi le CDG prend une forme bien précise. Il s'agit plus précocement d'identifier les facteurs qui conditionnent ces systèmes de contrôle de gestion.

Ici, il est question de répondre sur l'interrogation (4).

✓ **Objectif prescriptif**

Afin de rendre notre recherche utile aux praticiens, nous allons mettre à leur disposition l'ensemble des leviers et des freins résultants de notre analyse approfondie des facteurs de contingence identifiés. De ce fait, un ensemble de recommandations seront affichées, afin de permettre aux dirigeants de PME Algériennes d'améliorer leurs systèmes de CDG et le faire hisser vers un système de contrôle de gestion approprié à leurs besoins.

De cette façon, nous répondons à la dernière question secondaire de notre thèse (interrogation 05).

5. Positionnement épistémologique, mode de raisonnement et méthodologie de recherche

En écho aux insuffisances et contradictions constatés au niveau de la littérature afférente au contrôle de gestion dans les PME, beaucoup d'interrogations sont encore sans réponses satisfaisantes.

Par conséquent, nous avons déclenché une réflexion basée sur recherche exploratoire. Pour ce faire, nous avons adopté un courant épistémologique, un mode de raisonnement et une méthodologie de recherche que nous présenterons ci-dessous.

Tout d'abord, il est très important de se faire un cadre référentiel épistémologique bien élaboré, car cela donne plus de validité et de légitimité à son travail de recherche. En effet, le

postulat épistémologique de cette recherche a pris naissance par l'ensemble des questionnements issus de la revue de littérature d'une manière générale et plus particulièrement de la question centrale.

Notre démarche a pour visé de trouver une réponse à la problématique centrale qui est : «Comment les facteurs de contingence organisationnels et environnementaux d'une part, individuels et comportementaux d'autre part influencent-ils les systèmes de contrôle de gestion des PME Algériennes ?»

Il s'agit d'une question qui vise la compréhension des systèmes de contrôle de gestion dans le contexte particulier de la PME Algérienne, à partir des interprétations basées sur la vision des acteurs impliqués dans le contrôle de gestion à ces systèmes.

Afin de parvenir à une réponse satisfaisante à notre question de recherche, il nous semble donc que le paradigme interprétativiste est le plus adéquat.

Par la suite, le statut compréhensif de notre travail de recherche, la nature exploratoire de la recherche ainsi que notre volonté de produire du sens, ont rendu les questions et hypothèses de la recherche pas fortement structurées.

Les éléments cités ci-dessus nous ont donc incités à faire le choix d'une démarche hybride basée sur des allers retours entre la théorie et le terrain. Ainsi, nous avons inscrit notre recherche dans une logique abductive, ce choix nous a paru le plus approprié à notre positionnement interprétativiste.

Enfin, nous avons fait le choix de la méthodologie qualitative fondée sur des études de cas multiple. Il est à souligné que le choix de la méthode qualitative a été essentiellement guidé aussi bien par la nature du phénomène étudié (le contrôle de gestion) que par la nature de l'entreprise étudiée (la PME).

Plusieurs raisons, se présentent pour justifier ce choix :

- ✓ Les recherches qualitatives se distinguent par des propriétés spécifiques, il s'agit de l'étude des phénomènes dans leur cadre naturel, elles s'intéressent aux situations spécifiques et elles privilégient la profondeur de la description.
- ✓ L'objet de ce travail étant effectivement de proposer des éléments de compréhension au regard de la problématique étudiée, la méthode qualitative fondée sur des études de cas multiples est la mieux placée pour contribuer à une compréhension du phénomène.
- ✓ Le recueil des données dans le cadre d'une recherche qualitative assure un contact direct entre le chercheur et l'objet de recherche, Cette méthode nous offre la possibilité de percevoir le phénomène qu'on cherche à comprendre de très près, à travers les entretiens. Il s'agit donc d'un des moyens les plus pertinents pour accéder au réel.
- ✓ Le fait que le système de contrôle de gestion est un système humain et par ce que les hommes ont tendance à ne pas réfléchir de la même manière pour assurer une cohérence organisationnel de leur entreprises.
- ✓ reconstruire l'univers sur lequel on travaille. Cela semble nécessaire pour le manque flagrant de travaux sur le sujet et le très peu d'informations qu'on dispose sur les systèmes de contrôle de gestion des PME Algériennes. A ce sujet, Goffman déclare que « L'universel est dans le particulier », nous croyons que restituer, réfléchir et

mettre en relief la singularité qu'en ai dans chaque point de vue au regard de l'enquête dans son ensemble contribuera à créer la connaissance profonde.

En ce qui concerne les étapes de l'accomplissement de notre recherche empirique. Elles se présentent comme suit :

Tout d'abord, nous avons commencé par fixer les critères de sélections afin de constituer notre échantillon de recherche composé de 13 PME Algériennes.

Ensuite, nous sommes passés à l'étape de la collecte des données. Cette étape nous a fait dépenser beaucoup d'efforts et de temps. Il a été question de préparer deux guides d'entretien, de décrocher des rendez avec les personnes qu'on a interrogées en suite de faire les déplacements à leur locaux, entretenir avec eux, collecter la documentation...

Les entretiens semi directif ont été dirigés par des guides d'entretiens incluant des thèmes qui ont été inspirés de notre cadre théorique.

Ces entretiens ont été menés auprès de onze (11) personnes, dont cinq (05) dirigeants. Au niveau des PME, les dirigeants occupent une place particulière et il est souvent à la fois la personne qui assure les taches du contrôleur de gestion seul ou en collaboration avec l'encadrement et l'utilisateur des out put des systèmes de contrôle de gestion.

Autrement dit, c'est la position de manipulateurs des outils de contrôle de gestion que les dirigeants détiennent qui a orienté notre choix d'entretenir avec les dirigeants.

Nous avons également interrogé d'autre acteurs moins élevés dans la hiérarchie mais impliqués dans le contrôle de gestion et ayant à la fois une connaissance historique, une expérience, et des responsabilités au sein de la PME, à savoir le contrôleur de gestion dans les cas où il existe, ainsi que le comptable, directeur administratif, financier etc. En somme, nous avons réalisé douze (12) heures cinquante-deux (52) minutes d'entretiens semi directif individuel et collectif.

Après la collecte des données, nous les avons traité sur plusieurs étapes, en commençons par la retranscription, ensuite nous avons procéder à la condensation et la catégorisation des données et ce pour réduire la quantité énorme des données et pour pourvoir enfin faire émerger des liaisons entre les données qui permettent de comprendre le phénomène étudié.

6. Plan de la recherche

Afin d'apporter des réponses aux interrogations précédemment soulevées, nous avons articulé notre thèse en deux partie.

La première partie a été consacrée à la revue de littérature et à la préparation d'un cadre théorique.

Cette partie est composée de trois (03) chapitres théoriques, en gros elle ambitionne d'abord de présenter et d'assimiler les notions et concepts nécessaires pour la compréhension de notre sujet de recherche, ensuite d'analyser l'état de l'art pour enfin faire émerger des liens entre ces différents concepts permettant d'apporter des réponses à la question de recherche sous un éclairage original.

Notre volonté de comprendre les systèmes de contrôle de gestion dans les PME représente le fil conducteur sur lequel l'organisation des chapitres de notre thèse s'est appuyée.

De ce fait, la présentation des trois (03) chapitres a été faite selon un ordre chronologique qui montre les liens de complémentarité qui existent entre eux et qui reflète notre démarche pour traiter la problématique de recherche soulevée.

Ainsi, notre point de départ était le contrôle organisationnel, celui-ci représente le système global qui regroupe l'ensemble des contrôles existants au sein d'une organisation.

Au niveau du premier (01) chapitre, nous avons commencé par la présentation de la notion « contrôle organisationnel », nous avons aussi exposé les différentes formes de contrôle.

Au niveau du même chapitre nous nous sommes intéressés à un des composants du contrôle organisationnel, le « contrôle de gestion ». Nous avons donc présenté la notion du « contrôle de gestion », ses fondements ainsi que son évolution, nous avons aussi mobilisé un cadre théorique permettant de justifier le recours au contrôle de gestion.

L'ensemble de ces éléments sont nécessaires pour mieux comprendre le contrôle de gestion dans la PME.

Le deuxième (02) chapitre se propose pour apporter une meilleure compréhension de la PME à travers la présentation du concept de la PME et la description de ses caractéristiques.

Enfin le troisième (03) chapitre a été consacré à la présentation et à l'analyse des travaux qui s'intéressent au contrôle de gestion en PME, plus précisément aux pratiques des dirigeants des PME développés pour faire face aux entraves qui menacent leur existence.

La première partie de cette thèse nous a permis de ressortir les éléments nécessaires permettant d'aborder notre problématique relative aux liens entre les caractéristiques de la PME, son contexte d'une part et les systèmes de contrôle de gestion d'autre part.

Ainsi, le premier groupe d'éléments est relatif aux caractéristiques de la PME et aux spécificités de son contexte, nous avons retenus donc (les caractéristiques structurelles, spécificités contextuelles et les caractéristiques liées au profil du dirigeant). Le deuxième groupe d'éléments est lié aux systèmes de contrôle de gestion : les différents outils de contrôle de gestion dans les PME, ses missions, les acteurs impliqués dans le contrôle de gestion et sa position hiérarchique.

La deuxième partie quant à elle, nous l'avons consacrée à l'élaboration d'un cadre empirique.

A travers ces trois chapitres, cette partie a pour visé d'identifier les pratiques de contrôle de gestion au niveau des PME étudiées et de ressortir les attributs de ces systèmes ensuite repérer les facteurs de contingence qui les déterminent.

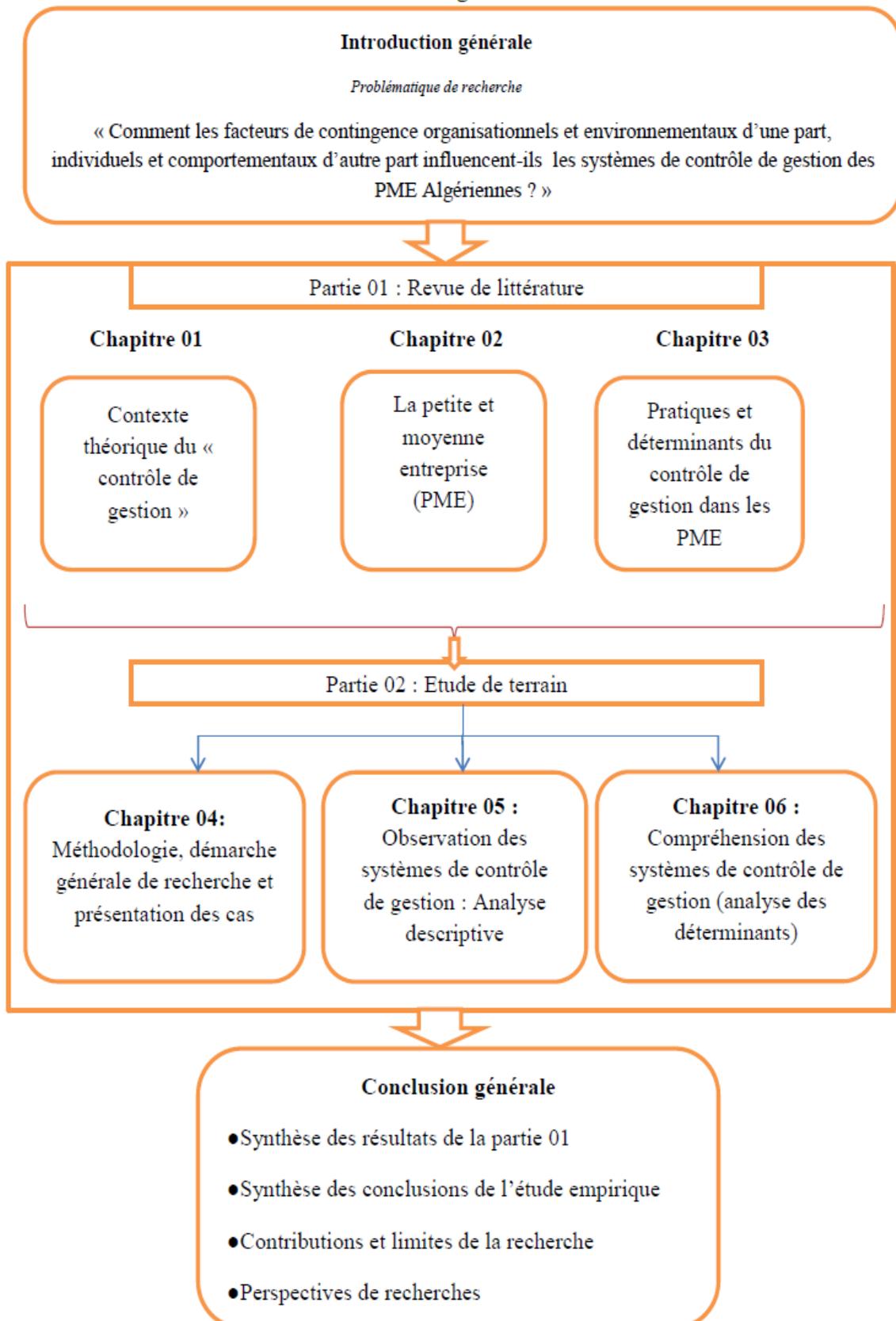
Ainsi, le chapitre quatre (04) présente la méthodologie, la démarche générale de recherche et la présentation des cas étudiées.

Quant au chapitre cinq (05), il examine les systèmes de contrôle de gestion et permet de réaliser une analyse descriptive de ces systèmes dans les treize PME étudiées. et les caractéristiques des facteurs de contingence.

Enfin, le chapitre six (06) présente les facteurs permettant de comprendre ces SCG et propose une interprétation des résultats.

Le schéma ci-dessous résume la structure générale que nous avons adoptée pour la rédaction de notre thèse :

Schéma 01 : structure générale de la thèse



Source : Elaboré par nos soins.

7. Contributions attendues de la recherche

Les contributions attendues de cette thèse peuvent être résumées comme suit :

- **Sur le plan théorique et méthodologique**

A première vue, notre recherche concourt à l'enrichissement des travaux de recherche qui s'inscrivent dans le domaine du CDG dans les PME qui demeurent peu nombreuses. Elle propose à partir d'une revue de littérature appropriée et des données du contexte Algérien en adoptant une approche contingente un cadre de compréhension de ces systèmes.

Par ailleurs, si la majorité des recherches ayant étudiées la contingence des SCG dans les PME sont de nature quantitative, l'originalité de notre travail se manifeste dans le fait de les étudier selon une approche qualitative.

Enfin, notre étude se démarque par la contribution aussi bien dans l'exploration des facteurs de contingences qui déterminent le SCG que dans le fait de montrer comment ces facteurs les déterminent.

- **Sur le plan managérial**

Les résultats de la présente recherche permettront aux dirigeants de PME d'enrichir leurs connaissances relativement aux pratiques de contrôle de gestion qui peuvent être implémentées dans la PME.

De surcroit, en exposant la réalité des SCG dans les PME, cela leur offrira un cadre de compréhension de ces systèmes, et leur permettra de repenser la position du CDG et de s'ouvrir plus aux solutions relatives à cette discipline. Notre thèse peut les inspirer et contribuer à solutionner les carences de gestion aux quel ils font face.

De même, la mise en avant des facteurs de contingence qui déterminent les SCG par notre recherche peut guider les dirigeants pour mener les actions appropriées leur offrant un cadre meilleur de pilotage de la performance.

Enfin, la compréhension de ces facteurs nous permettra d'éclairer les acteurs concernés (dirigeants de PME, état à travers les différents organismes d'état qui s'intéressent au développement de cette catégorie d'entreprises-ministère de la PME-ministère du commerce, toute partie prenantes ayant un intérêt derrière le développement de la PME...) sur son fonctionnement, son devenir et surtout sur ce qu'un système de contrôle de gestion efficace et efficient peut apporter à la PME.

Partie I : Revue de littérature

Introduction de la partie I

La première partie de cette thèse ambitionne de faire ressortir un cadre conceptuel permettant d'identifier les déterminants des systèmes de contrôle de gestion dans les PME.

Pour atteindre cet objectif, nous avons mobilisé une revue de littérature permettant en premier lieu de nous familiariser avec les notions liées au contrôle de gestion et au contexte spécifique de la PME.

Les normes organisationnelles implicites et les caractéristiques culturelles des PME ont fait que le contrôle de gestion en PME est dilué dans le contrôle organisationnel. En conséquence, il prend une forme particulière. C'est pour cette raison que nous avons choisi d'aborder notre recherche doctorale par un chapitre consacré aux notions générales, à l'instar du « contrôle organisationnel » et des différentes formes de contrôle qui existent au niveau d'une organisation.

Nous avons ensuite étayé notre revue de littérature en présentant la notion « contrôle de gestion » et ce, en exposant en premier temps les concepts, fondements et évolution du contrôle de gestion, le modèle « classique » du contrôle de gestion, ses limites. Dans un second temps nous nous intéressons aux changements de l'environnement de l'entreprise et du contexte du contrôle de gestion, les enjeux du contrôle de gestion. En fin, nous allons présenter le modèle moderne du contrôle de gestion, les objectifs et mission du contrôle de gestion moderne, ainsi que les outils du nouveau contrôle de gestion.

Afin que le SCG continue à assurer son rôle dans l'entreprise de façon générale et dans la PME de manière particulière, il est nécessaire de prendre connaissance des caractéristiques de cette catégorie d'entreprise. C'est pour cette raison que nous avons consacré le chapitre 02 à la présentation du concept de la PME et à la mise en exergue de la particularité de la PME à partir de ses caractéristiques, ses qualités et les difficultés propres à elle.

Enfin, le dernier chapitre de la première partie (chapitre 03) prendra le soin de présenter et analyser l'état de l'art relatif au domaine croisé de la PME et du contrôle de gestion.

Chapitre 01 : Contexte théorique du « contrôle de gestion »

Introduction du chapitre 01

L'objectif de ce premier chapitre est de présenter le concept du « contrôle de gestion » et d'essayer de répondre à la question : comment est-t-il appréhendé ?

Il est important de rappeler qu'au niveau de cette thèse on s'intéresse au contrôle de gestion dans les PME. Les caractéristiques organisationnelles et culturelles de ces organisations ont fait que le contrôle de gestion est dilué dans le contrôle organisationnel (NOBRE.T & ZAWADZKI. C, 2014).

En d'autres termes, le contrôle organisationnel représente le système global qui regroupe l'ensemble des contrôles existants au sein de l'organisation dont le contrôle de gestion fait partie.

A partir de ce constat, il nous semble pertinent d'aborder le phénomène étudié en s'intéressant en premier lieu au contrôle organisationnel.

Ainsi, dans la première section nous présentons le concept et les éléments théoriques de l'approche organisationnelle du contrôle. Nous cherchons au préalable de cerner le concept du contrôle organisationnel à travers les différentes définitions qui ont été proposées, de même nous exposerons la typologie du contrôle organisationnel.

Afin de donner une idée plus complète sur les contrôles dans l'organisation, nous évoquons au niveau de la deuxième section, les éléments théoriques relatifs aux différentes formes de contrôles. Ce tour d'horizon des contrôles, permettra d'abord de mieux assimiler leur fonctionnement, ensuite, celui-ci contribuera dans la préparation d'une compréhension meilleure du « contrôle de gestion », enfin il aidera à voir les différences et les similitudes qui existent entre le contrôle de gestion et les autres contrôles.

La troisième section est, quant à elle, consacrée à la présentation des principales définitions du contrôle de gestion, ses fondements, son évolution, ses missions, ses objectifs et ses acteurs. En effet, l'association entre ces éléments nous permet de se faire une base théorique solide qui vise d'apporter une réponse satisfaisante à notre problématique de recherche.

Au niveau de la quatrième section, nous avons élaboré un cadre théorique permettant de justifier le recours au contrôle de gestion. Il s'agit plus précisément d'identifier le contexte dans lesquels émergent les pratiques de contrôle de gestion. En s'appuyant sur la revue de littérature, nous visons à dégager les éléments à travers lesquels le contrôle de gestion peut prendre du sens dans les organisations.

Section 01 : Concept, éléments théoriques de l'approche organisationnelle du contrôle

Dans le cadre de cette thèse nous nous intéressons au contrôle de gestion dans les PME.

Selon (NOBRE.T & ZAWADZKI. C, 2014) , les failles dans les recherches sur le contrôle de gestion en PME montrent qu'il est nécessaire de le considérer sous une forme plus large, se rapprochant du contrôle organisationnel afin de mieux rendre compte des mécanismes mis en œuvre par les acteurs. Ainsi, la mobilisation de théories sociologiques servira de grille d'analyse de la dimension humaine du contrôle de gestion de PME pour recouvrir l'ensemble des facettes de la gestion de ce type d'entreprises.¹

Partant de ce constat, il nous semble pertinent d'aborder le phénomène étudié en s'intéressant en premier lieu au contrôle organisationnel, afin d'aboutir à une compréhension du contrôle de gestion dans la PME.

Il convient donc d'entamer cette section par le traitement du concept « contrôle » dans sa conception globale et ce en proposant de répondre à la question : Que signifie « contrôle » ?

1- Le concept « contrôle »

Le vocable « contrôle » en français a deux connotations qui peuvent sembler contradictoires.

La première s'appuie sur l'idée de contrôle vérification qui consiste à mettre en place des dispositifs visant à s'assurer que telle tâche a été réalisée comme prévu.

Selon ce sens, « ...le rôle du contrôleur est de la même nature que celui de l'agent de la circulation qui vérifie que les conducteurs respectent le code de la route. »

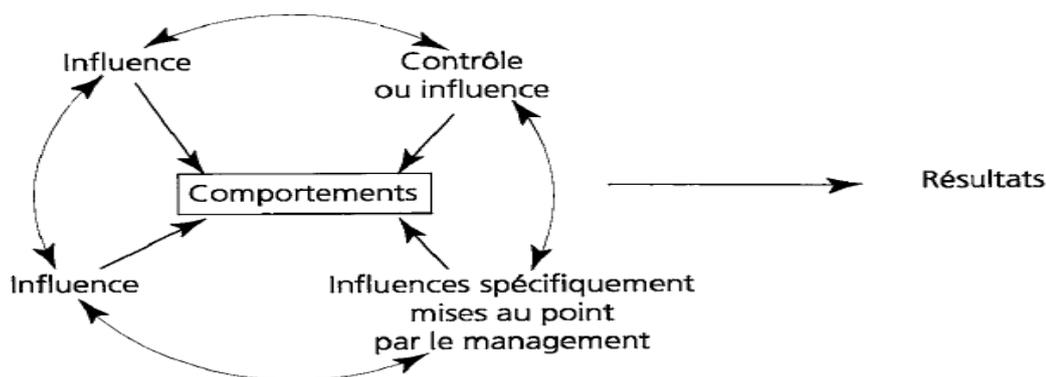
La deuxième connotation est relative à l'idée de contrôle maîtrise, qui consiste à mettre en place des dispositifs visant à s'assurer que l'évènement à venir vont se dérouler conformément aux décisions prises.

De façon descriptive, le contrôle est considéré comme étant « toute influence créatrice d'ordre, c'est-à-dire d'une certaine régularité », autrement dit d'une certaine régularité ou plus simplement comme étant « l'orientation des comportements » (BOUQUIN. H, 2005).

(CHIAPELLO. È, 1996) explique qu'une situation de contrôle se définit lorsque le comportement d'une personne est influencé par quelque chose ou quelqu'un.

Elle rajoute que le contrôle a pour résultat de réduire les degrés de liberté laissées aux personnes dans les organisations, soit en empêchant certaines actions, soit en accroissant le caractère désirable d'autres actions. La figure ci-dessous schématise la définition proposée par CHIAPPELLO.

¹NOBRE.T & ZAWADZKI. C, **Le contrôle de gestion aujourd'hui Débats, controverses et perspectives ; Chapitre 15 : Le contrôle de gestion dans la PME : Mythe ou réalité ?**, Vuibert, 2014, p246.

Figure 01: Le contrôle comme influence créatrice d'ordre

Source : ÈVE CHIAPELLO, « **Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature** », Comptabilité - Contrôle - Audit 1996/2 (Tome 2), P 54.

En plus des sources de contrôle, une multitude d'influences qui interagissent d'ailleurs entre elles pèsent sur les comportements, ces derniers débouchent pour l'organisation sur certains types de résultats. CHIAPELLO dans son approche attire l'attention sur l'existence dans la maîtrise de l'organisation de plusieurs facteurs d'influences à côté du contrôle.

« Non seulement les moyens de contrôle spécifiquement mis au point par le management pour s'assurer d'une certaine maîtrise de l'organisation, mais aussi les autres types d'influences plus difficilement maîtrisables par les managers, comme Par exemple la culture d'entreprise ou la conscience professionnelle des personnes²».

L'idée du contrôle ainsi que les influences spécifiquement mises au point par le management ont la caractéristique d'être intentionnelles et de faire le plus souvent référence à des objectifs. Cela s'explique par le fait qu'il est présumé qu'il y a une connaissance dans quel sens d'influence doit s'exercer.

De la définition de CHIAPELLO (1996), le contrôle globale inclue deux types de contrôles celui mis au point par le management et celui qui émerge des interactions de toutes les influences pesant sur les comportements.

Pour OUCHI (1979), le système de contrôle est, avant tout, un processus de mesure, d'évaluation et de rétribution de la performance. Dans cette perspective, pour pouvoir contrôler, il faut pouvoir mesurer.

Selon le même auteur, il faut agir sur deux éléments : le comportement et les outputs qui résultent de ce comportement.

MERCHANT (1982, 1998) se rejoint a OUCHI (1979). Il se réfère aux Règles et procédures, définition et séparation des responsabilités, supervision directe, autorisations d'engagement de dépenses pour illustrer le mode de contrôle des comportements. Le même auteur explique que le contrôle des résultats consiste à récompenser ou sanctionner les individus en fonction des résultats qu'ils obtiennent.

A partir de l'ensemble des définitions présentées ci-dessus, l'objectif premier du contrôle est de parvenir aux comportements désirés.

² CHIAPELLO. E, **Les organisations et le travail artistiques sont-ils contrôlables ?**. In: Réseaux, volume 15, n°86, 1997, P 83.

2- Approche organisationnelle du contrôle

Le contrôle est alors défini comme un processus d'action locale ou globale sur l'action organisée, ce que l'on nommera contrôle organisationnel (contrôle « de » et « dans » l'organisation).

2-1-Définition du contrôle organisationnel

LANGEVIN.P et NARO. G (2003) définissent le contrôle organisationnel comme étant le mécanisme dont la finalité est d'influencer les comportements des acteurs de l'organisation dans le sens attendu par cette dernière³.

Suivant l'organisation de la littérature anglo-saxonne qui porte sur le domaine du contrôle organisationnel élaborée par (LANGEVIN.P et NARO. G, 2003), la notion de contrôle organisationnel a été évoquée par plusieurs auteurs dont la définition, sous des formes légèrement différentes, est maintenant largement répandue dans la littérature (FLAMHOLTZ, 1996 ; KREN, 1997 ; MERCHANT, 1998) : le contrôle est l'ensemble des mécanismes et processus qui permettent à une organisation de s'assurer que les décisions et comportements développés en son sein sont en cohérence avec ses objectifs⁴.

Le contrôle de gestion constitue un sous-ensemble du contrôle organisationnel (CHIAPELLO. E, 1996 ; BOUQUIN. H, 2004). Il ne répond pas à une obligation légale, mais constitue le résultat d'une volonté, à un moment donné de l'histoire de l'entreprise, de mettre certains éléments sous contrôle. Le CDG fournit des informations plus fines, plus exploitables que le seul cadre comptable imposé par la Loi⁵.

2-2- Eléments théoriques de l'approche organisationnelle du contrôle

Le contrôle organisationnel représente l'angle d'attaque que nous avons choisi pour aborder la question du contrôle de gestion dans la PME. Il convient donc de présenter les éléments théoriques de l'approche organisationnelle du contrôle.

LANGEVIN. P, NARO. G (2003) ont adopté l'organisation de littérature sur le contrôle organisationnel élaborée par KREN (1997). Ce dernier expose que la recherche en contrôle organisationnel a suivi deux voies parallèles et indépendantes.

La première voie (reposant sur la théorie behaviorale) : elle consiste à identifier les relations entre les systèmes de contrôle et leurs conséquences sur les attitudes et comportements et, plus généralement, sur la performance.

La deuxième voie (reposant sur la théorie de l'agence) : Il s'agit de l'étude de l'impact des différentes formes de systèmes d'évaluation et de rémunération (différentes formes de contrat) sur l'effort et la performance de l'agent.

La stratégie de contrôle mise en œuvre se définit comme le choix des modes de coordination à l'intérieur ou à la périphérie de l'organisation (Bouquin, 1988).

³ LANGEVIN. P, NARO. G, **contrôle et comportements : une revue de la littérature anglo-saxonne.**

Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion, May 2003, France, P 01.

⁴ **Ibid.**, P 02.

⁵ BERNARD.O, **Système de contrôle de gestion et trajectoire du propriétaire-dirigeant de petite entreprise : Le secteur de l'agencement d'intérieur dans le Grand-Est.** thèse pour l'obtention du doctorat en sciences de gestion, Université Pari Est-Marne la vallée, 2010, P 20.

Par ailleurs, la littérature en contrôle organisationnel offre la possibilité de distinguer entre les modes de contrôle en fonction des différentes dimensions pris en considération au niveau de la stratégie de contrôle.

Partant de là, nous avons constaté que plus le nombre de dimensions pris en compte est élevé, plus la typologie qui en résulte est plus riche et les modes de contrôle identifiés sont plus nombreux. Ces auteurs CHIAPPELLO.E (1996) et ROBLEDOR. C., (1995) ont exploité les différents modèles de contrôle⁶ pour proposer leur synthèse de modes de contrôle, Selon ROBLEDOR. C., (1995) la stratégie de contrôle recouvre les décisions ayant trait à⁷ :

- L'objet du contrôle ou aux champs des activités sur lesquelles est exercé le contrôle ;
- aux mécanismes de contrôle c'est-à-dire les procédés par lesquels est assuré le ou encore les moyens fondamentaux par lesquels les organisations coordonnent leur travail (MINTZBERG, 1982) caractérisant ce que LORINO.P (1997) nomme l'axe sémiotique du contrôle et qui permet de distinguer⁸.

Pour PETITJEAN. J-L (2001), La prise en compte de ces trois dimensions permet ainsi de distinguer trois grandes catégories de contrôle (administratif, marchand, culturel) dont les caractéristiques ont été résumés dans le tableau suivant:

Tableau N°01 : les trois grands types de contrôle

Type de contrôle	Objet du contrôle	Type de pilotage	Mécanisme de contrôle (axe sémiotique)	Acteur principal (axe politique)
Administratif et bureaucratique	Comportement et Actions	contrôle personnel centralisé	Supervision directe (Mintzberg)	Principal
		Contrôle bureaucratique impersonnel	<ul style="list-style-type: none"> • Standardisation des procédés (Mintzberg) • Règlements et procédures (Fiol) • Routines (Nelson et Winter) 	Principal essentiellement et agent pour le contrôle d'exécution
Marchand	Résultats	Contrôle des outputs	<ul style="list-style-type: none"> • Incitations • Standardisation des résultats (Mintzberg) 	Principal et agent
Social et culturel	Identité culture	Contrôle culturel	<ul style="list-style-type: none"> • Standardisation des normes et des qualifications (Mintzberg) Contrôle par la culture	Acteur essentiellement (auto-contrôle)

Source : PETITJEAN. J-L, Op.cit., P 04.

⁶ Par exemple le modèle de « OUCHI » que nous avons présenté précédemment en détails.

⁷ PETITJEAN. J-L, Coordination inter-firmes : de la différenciation des configurations organisationnelles à l'intégration des mécanismes de contrôle, 22 eme congrès de l'AFC, France, mai 2001, P 04.

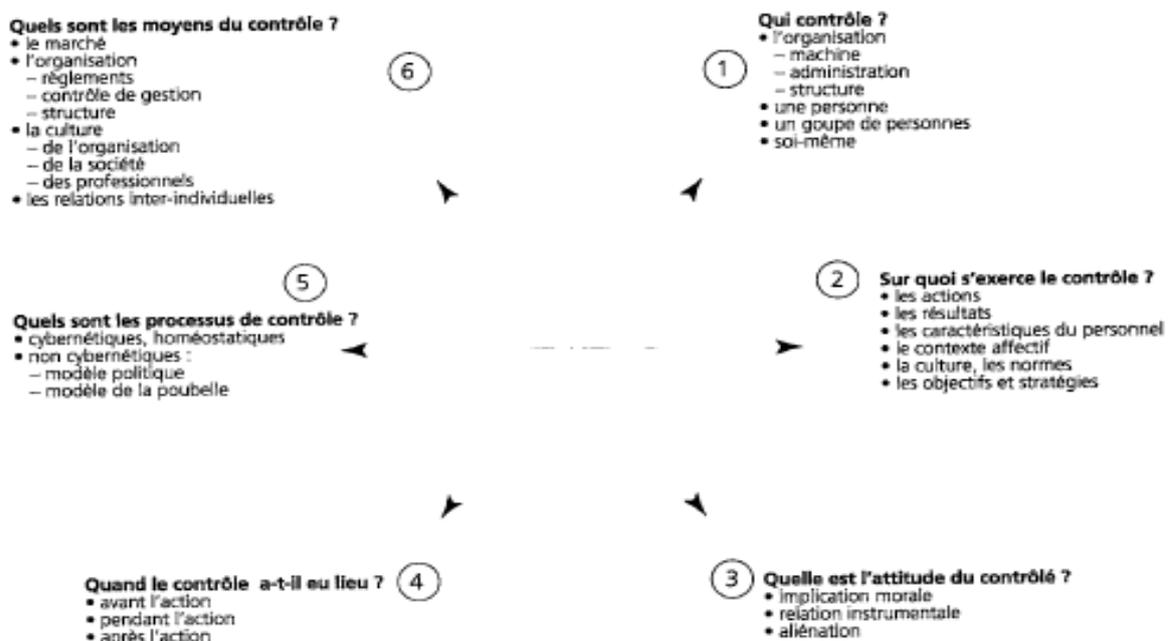
⁸ Chaque une de ces dimensions débouche sur catégories de contrôles, Les différentes catégories qui découle de chaque dimensions identifiées ci-dessus sera détaillée dans la typologie des modes de contrôles proposée par CHIAPPELLO.E que nous avons choisi de qualifier la plus détaillée et globale.

2-3- Typologies de contrôle organisationnel

La théorie du contrôle de gestion a été fondée par le modèle de l'entreprise industrielle privée concurrentielle de grande taille. Cette dernière a montré ces limites face aux situations un peu hors normes pour le contrôle que sont par exemple les organisations de petite taille (PME), les cas des services fonctionnels, celui du secteur public ou non marchand, le cas des entreprises employant du personnel en majorité hautement qualifié, ou celui d'organisations-champignons, à vocation innovante.

Plusieurs chercheurs (NOBRE.T & ZAWADZKI. C, 2014 ; CHIAPELLO.E, 1996) ont soulevés la question de la nécessité d'aborder le contrôle de gestion dans les organisations de nature hors normes d'une approche plus large du contrôle organisationnel. Dans ce contexte, CHIAPELLO. E(1996) propose une synthèse des modes de contrôles. Dans sa description des modes de contrôle CHIAPELLO. E (1996) identifie au moins six axes possibles de classification des différents modes de contrôle, il se présente comme suit (Voir le figure N°02) :

Figure N°02 : Les six dimensions d'analyse des modes de contrôle en organisation



Source : CHIAPELLO. E, Op.cit., P 55.

Bien que la proposition de modèle des modes de contrôle de (CHIAPELLO.E, 1996) offre un panorama très large de des différentes modalités d'exercice dans différentes organisation, ce dernier présente des limite tel que la place très médiocre offertes aux sources d'influences externes sur l'organisation a qui sont cependant très importantes, qu' il s'agisse du contrôle par les actionnaires ou les marchés financiers, par la réglementation des pays, par des auditeurs externes, ou encore par la pression liée au marché du travail.

En plus des types de contrôle organisationnel présentés ci-dessus, il convient de creuser encore plus en ce qui concerne les différentes manières à travers lesquelles le contrôle peut être réalisé au sein d'une organisation, pour cela nous visons dans ce qui suit mobiliser davantage la littérature en vue de clarifier l'élément (formes de contrôles dans l'organisation).

Section 02 : La diversité des formes de contrôle

Dans la littérature qui aborde la thématique du contrôle dans les organisations, plusieurs vocables sont utilisés: modes de convergence des buts (FIOL, 1991), modes de régulation (BESSIRE, 1995), modes de contrôle (CHIAPELLO, 1996), styles de contrôle (PETITJEAN, 2001), types de contrôle (NOGATCHEWSKY, 2002), formes de régulations (BURLAUD, 2009).

Ces différentes appellations décrivent les mêmes facteurs d'influence. Dans ce qui suit nous avons choisi d'adopter l'expression « modes de contrôle ». (CHIAPELLO, 1996) explique qu'un mode de contrôle est une modalité d'exercice du contrôle⁹.

Afin de mettre sous contrôle les activités de l'entreprise, les managers utilisent les instruments de contrôle de gestion tel que plans, budgets, contrôle budgétaire, tableaux de bord.

En effet, il existe d'autres modes de contrôle pour parvenir à la même fin, CHIAPELLO (1996) a cité l'exemple de l'externalisation et la mise en concurrence d'activités autrefois internes, la sélection de profils types lors des recrutements, etc.

BOUQUIN. H (2001) met l'accent sur la richesse et la diversité des contrôles dans une organisation, il voit que chaque entité développe ses propres contrôles. Le même auteur évoque le contrôle invisible. « le contrôle dans une organisation repose sur des dispositifs créés en son sein, des procédures, des incitations, des règlements divers, mais aussi sur des facteurs qui constituent ce qu'on pourrait appeler un « contrôle invisible », et qui poussent les acteurs à interpréter les mêmes faits de diverses manières, à écarter certains choix ou comportements comme inappropriés au profil d'autres jugés normaux, à trouver légitimes certains modes de direction et à contester certains autres, à adhérer à certains buts et à rejeter d'autres comme inacceptables ».¹⁰

Les différentes formes de contrôle seront présentées ci-dessous, où une importance particulière sera donnée à une situation organisationnelle spécifique, celle de la PME où les principes du contrôle de gestion semblent a priori difficiles à appliquer. NOBRE.T & ZAWADZKI. C explique que le contrôle de gestion en PME apparaît sous une forme particulière et que les normes organisationnelles implicites et les caractéristiques culturelles de la PME s'opposent aux principes d'objectivation et de formalisation structurant les pratiques du contrôle de gestion¹¹.

Selon le modèle classique, le contrôle de gestion peu importe la façon dont il est exercé et quelle que soit la forme qu'il prend, il repose sur les hypothèses suivantes :

- Des résultats comparés à des objectifs ou à des normes ;
- Des moyens utilisés comparés à ceux qui avaient été prévus ;
- Un calcul et une analyse d'écart qui déclenchent des mesures correctives,
- Un processus d'apprentissage, grâce à l'expérience acquise au cours du temps.

⁹ CHIAPELLO. E, *Op.cit.*, P 52.

¹⁰ BOUQUIN.H, *le contrôle de gestion*, 5^{ème} édition mise à jour, presse universitaire de France, 2001, P34.

¹¹ NOBRE.T & ZAWADZKI. C, *Op.cit.*, P247.

Il est à souligner qu'il n'est pas toujours possible de satisfaire toutes les hypothèses du modèle et qu'il existe d'autres formes de contrôles au niveau des organisations. Plusieurs auteurs (OUCHI. W G, 1979 ; HOFSTED GREET, 1981 ; ANDREW COMPBEL, 1987 ; MACINTOSH NORMAN, 1994) se sont intéressés aux divers systèmes de contrôles.

Certain entre eux comme OUCHI et HOFSTED ont mis l'accent sur la nécessité de recourir par fois à d'autres formes de contrôle.

Dans cette optique, Nous nous intéressons au niveau de cette section aux différentes formes de contrôles, puis nous cherchons à cerner le lien qu'il peut y avoir entre ces différentes formes de contrôle et le contrôle de gestion dans le contexte spécifique de la PME.

Répondre à la question suivante semble opportun : Quelles sont les formes de contrôles qu'on peut trouver au niveau des PME ?quelles sont leurs caractéristiques ?quelle sont les différentes combinaisons entre les différents systèmes de contrôle ?

1- Présentation des différentes formes de contrôle

Au niveau de l'organisation, Plusieurs modes de régulations existent, dont la hiérarchie, la réglementation, le marché.

Les différentes combinaisons entre les régulateurs ainsi que la prédominance de certains par rapport à d'autres donnent naissance à des modes de fonctionnement avec des caractéristiques distincts et qui ont des conséquences sur la motivation des individus et le type de contrôle.

Dans cette optique, les formes de contrôle selon OUCHI et HOFSTED sont étroitement liées au mode d'organisation, notamment au mode de régulation qui a le plus de poids dans l'entreprise.

1-1-Contrôle par la hiérarchie

Le contrôle par la hiérarchie est présent dans toutes les organisations, il s'agit de la supervision directe effectuée par le chef à des degrés divers. Au niveau des entreprises à régulation fortement hiérarchique, les individus cherchent perpétuellement à satisfaire les directives de leurs supérieurs, ce dernier à tendance de connaître le comportement de ces agents. Le contrôle hiérarchique présente les limites suivantes¹²:

- ✓ Lorsque le nombre des subordonnés dépendant du même chef hiérarchique, celui-ci devient trop important ;
- ✓ Lorsque le travail des subordonnés est trop complexe et requiert des compétences spécifiques dans des domaines divers.

Il est possible que le contrôle de gestion coexiste avec ce mode de régulation. Ainsi, une relation de complémentarité peut être cernée entre ces deux modes de régulation. Suivant la description du contrôle par la hiérarchie ci-dessus, ce mode de contrôle peut être présent au niveau des PME étant donné que la supervision directe du dirigeant est réalisable, (TORRES, 2002) a évoqué cette supervision directe, seulement que celui-ci lui a donné une autre (la notion de proximité hiérarchique). De plus qu'au sein de ces organisations le nombre de subordonnés n'est pas trop important (petite et moyen taille).

¹² BURLAUD. A, LANGLOIS. G, BRINGER. M, BONNIER. C, contrôle de gestion-manuel et applications, CDG 11, LMD expertise comptable, édition Foucher, 2007, P17.

1-2- Contrôle par le marché

Dans cette forme de contrôle les contraintes du marché sont prises en considération, des comparaisons systématiques entre les performances de l'organisation avec le marché sont effectuées. Globalement ce mode de contrôle est caractérisé par une vision à court terme étant donné que le profit immédiat est recherché au détriment du profit futur.

Le contrôle de gestion peut être remplacé par le contrôle par le marché ou être exercées d'une manière concomitante et donc les deux formes de régulations sont complémentaires.

Cela s'explique par la nécessité de mesurer les résultats des différentes entités autonomes auxquels l'organisation a été découpée préalablement et mettre en place des indicateurs pertinents afin de limiter les comportements déviants. En présence de contrôle de marché dans l'organisation, le contrôle de gestion intervient en deux étapes, au début de processus pour définir les entités et à la fin du processus, en contrôlant les écarts entre les objectifs tracés et les résultats réalisés.

La mesure de la performance et ce type de contrôle implique l'existence d'un marché interne à l'organisation en plus du marché externe. Selon les propos d'CHANDLER. A (1977) KAPLAN. R (1984) et BOUQUIN. H (1993), la comptabilité de gestion et le moyen qui déclenche la création de ce marché interne qui ambitionne d'évaluer la performance des personnes à la tête de chaque centre de responsabilité.

« Ce type de contrôle est intéressant lorsque les objectifs stratégiques ou le processus de production ne sont pas maîtrisés... C'est un contrôle efficace lorsque les objectifs définis sont rationnels. »¹³.

Le mode de contrôle par le marché semble compatible à la PME et ce en raison de la stratégie peu formalisée et la vision court terme qui caractérise les PME (JULIEN. P-A, 1994).

1-3- Contrôle par la socialisation

Plusieurs appellations peuvent être données à cette forme de contrôle, le contrôle par la régulation sociale, le contrôle par la culture ou même le contrôle clanique selon l'expression donnée par OUCHI. La culture de l'entreprise est le régulateur des comportements des acteurs appartenant à la même organisation.

Les codes, les normes ou plus généralement l'ensemble des valeurs partagées constituent la culture de l'entreprise. Le contrôle par la culture peut être synonyme d'absence de contrôle dans son sens formel du terme. Généralement, les salariés des entreprises ou se trouve le contrôle par la culture se caractérisent par leurs capacités d'intégration et leurs adhésions au code de conduite de l'entreprise.

La principale caractéristique de ce contrôle est l'engagement moral concernant les normes, les valeurs, les objectifs et la manière de faire les choses au sein de l'organisation¹⁴. Le contrôle par la culture est utilisé simultanément aux autres systèmes de contrôles dans l'organisation.

¹³ ERRAMI. Y, les systèmes de contrôle traditionnels et modernes : articulation et modes d'existence dans les entreprises françaises, Comptabilité et environnement, France, Mai 2007, P 05.

¹⁴ DE LA VILLARMOIS. O, le contrôle du réseau bancaire : exploration de la faisabilité et de la pertinence d'une démarche de comparaison des unités opérationnelles, Thèse de doctorat, université des sciences et technologies de Lille, institut d'administration des entreprises, 1999, P 129.

Etant donné que la présence d'une culture d'entreprise n'est pas un fait résultant d'un choix d'un système de contrôle parmi d'autres, mais il s'agit d'une réalité permanente (BOUQUIN. H, 1994). La culture a une considérable importance au sein d'un système de contrôle.

En plus du marché et des règles, LEBAS. M et WEIGENSTEIN. J (1986) la présentent comme un des trois piliers du système de contrôle. Principalement, l'inconvénient d'une forte culture est le fait de rendre l'organisation moins sensible aux mutations de l'environnement mouvant et crée une résistance aux changements (LEMAITRE. N, 1984 ; THEVENET. M, 1984).

Pour qu'une démarche fondée sur la culture soit efficace un certain nombre de conditions doivent être réunies: la sélection de personnes conformes ou susceptibles de se conformer à la philosophie de l'entreprise, un turnover réduit, une taille réduite (HICKSON. D. J ET ALII, 1969), une certaine technologie (WOODWARD. J, 1958)... Il est également admis que ces différents systèmes de contrôle peuvent être utilisés simultanément¹⁵.

En PME, le contrôle social semble donc largement pallier l'absence de contrôle de gestion. Le besoin d'introduire un système global et cohérent de management de la performance n'y est pas ressenti.¹⁶

En présence de contrôle par la socialisation au sein de l'organisation, le contrôle de gestion est considéré comme étant un contrôle complémentaire et par son rôle de coordinateur des actions à condition qu'il s'adapte à la culture ambiante, sinon il risque d'être rejeté par les membres de l'organisation. Dans le contexte de la PME, on peut résumer les caractéristiques du contrôle qui y est mis en place comme suit¹⁷:

- Il est informel et dilué,
- La coordination des comportements repose principalement sur un management de type clanique, où par socialisation,
- Les intérêts des individus s'alignent avec ceux de l'organisation,
- Le clan peut être défini comme une organisation culturellement homogène, hostile aux comportements déviants, et se faisant naturellement confiance,

La coordination des comportements qui s'appuie essentiellement sur un management par socialisation, l'alignement des intérêts des individus à ceux de l'organisation semblent être les principales raisons qui ont rendu le contrôle par la socialisation compatible au contexte de la PME.

1-4- Contrôle par le règlement ou par les procédures

Cette modalité de contrôle appelée aussi contrôle autocratique est caractérisée par des comportements stricts, peu disposé à la créativité, il se trouve dans les organisations à forte régulation réglementaire, où une grande importance est accordée au respect des procédures et règles, cette catégorie d'organisation se caractérise par un environnement stable, forte spécialisation des tâches et travaux répétitifs simple et standardisés et qui ne nécessite pas une réflexion stratégique particulière, généralement se sont les administrations publiques et les organisations de type bureaucratique. Le contrôle est essentiellement opérationnel.

¹⁵ERRAMI. Y, Op.cit., P 07.

¹⁶ NOBRE.T & ZAWADZKI. C, Op.cit., P 248.

¹⁷ Ibid.

C'est l'ensemble des règles et procédures formelles qui indiquent ce qu'il faut faire ou ne pas faire. Lorsque les objectifs stratégiques sont clairs et les moyens de les atteindre sont maîtrisés, la spécification des règles de comportement et de production amène à la constitution d'un système bureaucratique, et ce, que la mesure de la performance soit forte ou faible¹⁸.

DE LA VILLARMOIS. O (1999) explique ce que est règles, procédures et archives, qui représentent les piliers de ce système de contrôle¹⁹:

- 1- Les règles : Elles déterminent les droits et les devoirs de chacun tout comme, dans la mesure du possible ;
- 2- Les procédures : Elles fixent les moyens d'atteindre les objectifs ;
- 3- L'archive : Les bureaucraties investissent des montants considérables dans les moyens de conservation de l'information et d'archivage.

Ces outils ont un avantage sur la hiérarchie et les règles ; les dirigeants n'ont pas à s'impliquer dans le suivi d'actions spécifiques ou des comportements de leurs subordonnés. Ils peuvent se contenter des enregistrements et des fichiers pour savoir si les résultats sont conformes aux attentes.

La difficulté d'agir sur les comportements contrairement au système basé sur les résultats représente la principale limite de cette approche du contrôle bureaucratique.

D'autres auteurs ont évoqué la question du contexte culturel et ont souligné que ce dernier a une considérable incidence sur les formes de régulations au niveau de l'organisation.

« Dans un pays donné, le mode de régulation est très dépendant de la culture du pays considéré ; les formes de contrôle sont donc elles-mêmes dépendantes du contexte culturel .C'est ainsi que dans les pays latins et les pays d'Afrique l'organisation est plutôt hiérarchique et réglementaire, comparativement à ce qui se produit dans les pays anglo-saxons, l'introduction d'une certaine décentralisation ne conduit pas naturellement et prioritairement à une organisation en centres de profits »²⁰.

Ces propos nous serviront dans l'analyse des modes de régulations existants au niveau des PME.

La forte régulation réglementaire, la grande importance accordée aux respects des procédures et règles, l'environnement stable, la forte spécialisation des tâches et travaux répétitifs simples...sont les caractéristiques des organisations au niveau de lesquelles on retrouve le contrôle par les procédures. Il nous semble que ces caractéristiques sont à l'opposé des caractéristiques de la PME²¹, cela nous a conduits à écarter la PME. Il s'agit généralement des administrations publiques et des organisations de type bureaucratiques.

¹⁸ ERRAMI. Y, **Op.cit.**, P 02.

¹⁹ DE LA VILLARMOIS. O, **op.cit.**, P126.

²⁰ DAYAN. A et al, **Manuel de gestion (volume 1)**, Livre 3. Comptabilité-Contrôle-Audit- Partie 2. Comptabilité de gestion et contrôle de gestion, Chapitre 2 : le contrôle de gestion, édition ELDJAZAIR ELLIPSES, 2009, P 821.

²¹ Pour plus de détails sur les caractéristiques de la PME, voir les caractéristiques retenues par (JULIEN. P-A, 1997) présentés au niveau de cette thèse (Chapitre 02).

1-5-Le contrôle charismatique

C'est le contrôle approprié aux situations dans lesquelles les objectifs sont clairs et les moyens engagés ne sont pas certainement suffisants pour les atteindre. C'est le contrôle le plus adapté aux périodes de mutations. Le leader n'a pas à surveiller ses subordonnés, son intervention consiste à leurs clarifier les objectifs et leurs montrer de temps à autre comment le faire. Dans ce type de contrôle il n'y a pas de place pour la routine. Pour ce contrôle le problème se pose lorsque les objectifs ne sont pas atteints après une longue durée.

1-6-Le contrôle collégial

En présence d'objectifs irrationnels, la mesure devient donc approximative et le contrôle par le marché perd son efficacité. Le contrôle collégial est le plus approprié dans les contextes caractérisés par une bonne connaissance du processus (ou des moyens) et l'existence d'objectifs ambigus. Il s'agit d'un système manquant de démocratie et dirigé par des individus ayant généralement les caractéristiques suivant : compétent, ayant un caractère élitiste, les ressources sont attribuées en fonction de leurs priorités...

1-7-Le contrôle par les compétences

Il s'agit d'une variante du contrôle par les compétences, ce contrôle se concrétise par une standardisation des compétences des subordonnés, et la recherche des profils qui garantiront des comportements à la hauteur des exigences futures, au lieu de confronter leur conduite à des consignes précises²².

1-8-Le contrôle par la tradition

Il s'agit d'un système complémentaire aux autres systèmes existant, Son rôle est la motivation des personnes pour la réalisation des objectifs. Ce genre de système de contrôle se trouve généralement dans les entreprises familiales et les associations professionnelles et les gouvernements.

2- Le cadre théorique des systèmes de contrôle

2-1- Les systèmes de contrôle selon OUCHI. W.G

Afin de mieux comprendre la problématique du contrôle dans une organisation, OUCHI. W .G propose une typologie en s'appuyant sur le cadre d'analyse de THOMPSON.J (1967).

De cette dernière, OUCHI. W .G vise à déterminer la combinaison entre un certain type de contrôle à des caractères organisationnels particuliers qui permet à l'organisation d'atteindre ces objectifs.

Selon cet auteur, le système de contrôle est associé à deux critères²³ : la possibilité de mesurer les résultats et la connaissance du processus d'activité.

Pour ces deux paramètres sont distingués deux états (fort et faible). En conséquent, la typologie proposée peut être donc qualifiée de contingente. On aboutit à quatre types de situations et trois formes de contrôle²⁴ (voir le tableau 02) :

²² DE LA VILLARMOIS. O, **Op.cit.**, PP 133-134.

²³ OUCHI W.G, **Op.cit.**, P 843.

²⁴ Ces formes de contrôle ont déjà été présentées en détails au niveau de ce même chapitre.

Tableau 02 : Les situations de contrôle selon OUCHI. W .G

		Connaissance du processus de transformation	
		Parfaite	Imparfaite
Possibilité de mesurer les résultats	Bonne	Contrôle des comportements ou des résultats	Contrôle des résultats
	Mauvaise	Contrôle des comportements	Contrôle clanique

Source : DAYAN. A et al, Op.cit., P 822.

- ✓ **Le contrôle par les comportements** : Il s'agit d'un rapprochement entre la manière dont l'individu travaille et un référentiel donné.
- ✓ **Le contrôle par les résultats** : il est ici question des écarts résultant de la comparaison des résultats obtenus, abstraction faite de la manière dont ils ont été obtenus.

Par ailleurs, il est à souligner que les différentes formes de contrôle peuvent être complémentaires. Ainsi, selon (OUCHI.W.G et MAGUIRE.M .A, 1975), ces deux types de contrôle sont interdépendants et non substituables²⁵.

Au sein d'une même organisation, il existe des différences entre ces deux systèmes : « l'importance perçue du contrôle par les comportements décroît avec l'accroissement de l'importance perçue du contrôle par les résultats. Par ailleurs, l'hypothèse de la meilleure transmission au travers des différents niveaux hiérarchiques du contrôle par les résultats, par rapport au contrôle par les comportements, est vérifiée²⁶ ».

2-2-Les situations de contrôle selon HOFSTEDE. G

GEERT HOFSTEDE fait partie des nombreux chercheurs²⁷ qui ont remis en cause les hypothèses fondamentales du model classique du contrôle.

Dès le début des années 1980, il met en évidence la non pertinence des outils de contrôle face aux changements parvenus au niveau des organisations et dans leurs environnements. En 1981, HOFSTEDE. G montre que le contrôle de gestion selon l'approche classique n'est qu'un cas très particulier appelé aussi le contrôle routinier.

Pour le même auteur il existe d'autres situations de contrôle, notamment le contrôle politique, contrôle par jugement, contrôle intuitif.

Selon le modèle proposé par HOFSTEDE. G le contrôle routinier ou le contrôle selon l'approche classique ne peut exister que si les quatre critères présentés ci-dessous classé par ordre d'importance sont remplis²⁸ :

- ✓ Les objectifs sont clairs ;
- ✓ Les résultats sont mesurables ;
- ✓ Les effets des actions correctives sont prévisibles ;
- ✓ Les actions sont répétitives.

²⁵ DE LA VILLARMOIS. O, Op.cit., P 120.

²⁶ Ibid. P 123.

²⁷ Nous citons parmi ces auteurs : HOFSTEDE. G, LORINO. P, SIMONS. R.

²⁸ DAYAN. A et al, Op.cit., P 822.

C'est en fonction de ces critères qu'on se retrouve face à plusieurs situations de contrôles, elles se présentent comme suit (tableau 03):

Tableau N°03: Situations de contrôle selon HOFSTEDE. G

Critères	Situations de contrôle				
	contrôle politique	contrôle par jugement	Contrôle intuitif	Contrôle fait par un expert	Contrôle routinier
1-Objectifs sont clairs	X*	√	√	√	√
2-Résultats sont mesurables	√**	X	√	√	√
3-Effets des actions correctives sont prévisibles	√	X	X	√	√
4-Actions sont répétitives	√	X	√	X	√

Source : **Elaboré par nos soins.**

*Critères non rempli

**Critères satisfaisant

Nous proposons ci-dessous une lecture du tableau²⁹ :

- Si le premier critère n'est pas rempli, le contrôle est qualifié de « contrôle politique ».
- Si seul le premier critère est satisfaisant, on est face à un « contrôle par jugement ».
- Si seuls les deux premiers critères sont satisfaisant et que l'activité est répétitive, on peut procéder par « essais-erreurs », sinon le contrôle est « intuitif ».
- Si toutes les conditions sont satisfaites mais que les actions ne sont pas répétitives, le contrôle ne peut être fait que par un expert.
- Si les actions sont répétitives toutes les conditions sont satisfaites pour qu'il y ait un « contrôle routinier ».

2-3-La proposition de Norman Macintosh

Le cadre d'analyse et la typologie de contrôle proposée par OUCHI. W. G a été affinée et développée par MACINTOSH. N. B (1994).

L'auteur décrit les méthodes d'évaluation et de suivi qui devraient être utilisées. Ensuite, dans chacune de ces situations, sont proposés des systèmes de contrôle avec les usages idéaux de la comptabilité de gestion qu'ils impliquent. Pour finir, ces usages idéaux sont comparés aux usages réels³⁰. Les méthodes d'évaluation et de suivi dépendent de deux critères :

- L'état de connaissance du processus de transformation ;
- Le degré de connaissance des objectifs.

En plus de la typologie proposée par OUCHI. W.N, MACINTOSH.N .B (1994) mets à disposition deux systèmes, celui de type collégial et charismatique marginaux, ces deux derniers peuvent être considéré comme situations marginales³¹.

Après avoir exposé les systèmes de contrôle, nous nous intéressant dans ce qui suit au système de contrôle de gestion.

²⁹ DAYAN. A et al, **Op.cit.**, P 822.

³⁰ DE LA VILLARMOIS. O, **Op.cit.**, PP 125-126.

³¹ L'ensemble des modes de contrôle ont été présentées précédemment au niveau de ce même chapitre.

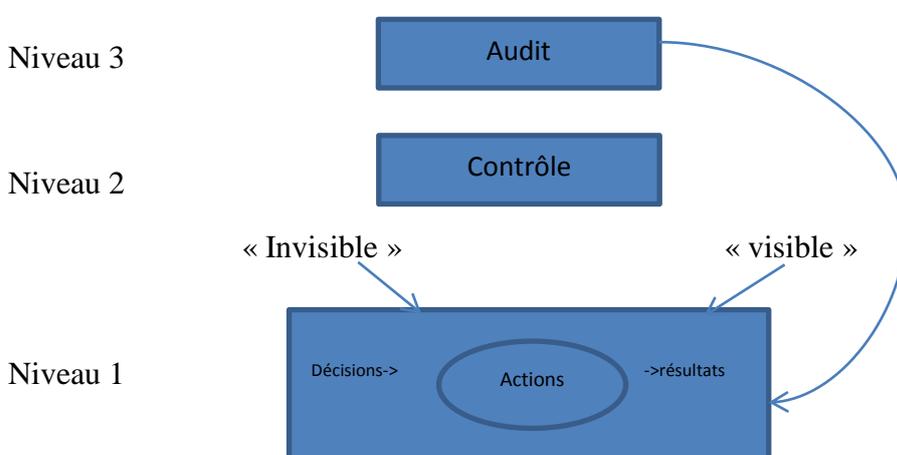
3-Le contrôle de gestion et les autres contrôles³²

Au niveau de cette thèse nous nous intéressons au contrôle de gestion dans les PME. Les normes organisationnelles implicites et les caractéristiques culturelles de ces organisations ont fait que le contrôle de gestion en PME est dilué dans le contrôle organisationnel. En conséquent, il prend une forme particulière.

3-1-Action, contrôle audit selon BOUQUIN. H (2001)

Selon BOUQUIN. H (2001), Toute organisation peut être observée à trois niveaux d'abstraction croissante, comme illustré dans la figure ci-dessous :

Figure N °03 : Actions, contrôle, audit



Source : BOUQUIN. H, Op.cit., P 33.

Le niveau 1 représente le fonctionnement de l'organisation. Il s'agit d'un processus complexe de décisions poursuivies d'actions qui entraînent à leurs tours des conséquences (résultats).

Au moment où les résultats sont connus grâce à des instruments de mesures complexes comme le système d'information comptable sont parfois nécessaires. Ces résultats peuvent ou non déclencher à nouveau des décisions ou pousser à réagir.

Le niveau 2 permet de comprendre les motifs qui conduisent à ces décisions et/ou actions.

« A ce stade se situe un ensemble de références auxquelles les décideurs et les acteurs font appel pour choisir, pour agir : ce sont des procédures standards, des règlements, des dispositifs incitatifs, mais aussi des habitudes, des croyances divers, des convictions »³³.

C'est à ce niveau d'abstraction que le contrôle organisationnel est évoqué. Il peut être défini comme « l'ensemble des références retenues et promulgués par les dirigeants pour orienter les processus qui organisent et relient les décisions les actions et les résultats affectant l'organisation »³⁴.

Les références sur lesquels le contrôle organisationnel s'appuie se matérialisent par des dispositifs formalisés, manuels de procédures, circulaires, notes de services, règlements....

³² Nous entendons par autres contrôles, le contrôle interne et l'audit.

³³ BOUQUIN. H, Op.cit., P34.

³⁴ Ibid.

Le contrôle de gestion représente un élément essentiel de ce contrôle organisationnel. Le niveau 3 (appelé aussi niveau d'audit) représenté dans la figure se justifie par l'avènement d'un décalage inévitable entre le contrôle organisationnel voulu par les dirigeants et le contrôle réellement en œuvre dans l'organisation. Dans cette situation, les dirigeants ambitionnent d'identifier le contrôle organisationnel qui permet « d'orienter réellement les pratiques, pour se demander si il est bien adapté aux buts qui lui assignent mais surtout pour vérifier que ces buts sont bien atteints »³⁵.

3-2-L'audit interne

Selon la définition approuvée le 21 mars 2000 par le Conseil d'Administration de l'IFACI, (traduction de la définition internationale approuvée par l'IIA le 29 juin 1999), l'Audit Interne « 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. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité³⁶».

A certains égards l'audit interne et le contrôle de gestion sont des fonctions comparables :

- Elles s'intéressent toutes deux à l'ensemble des activités de l'entreprise ;
- Ces deux disciplines, nées dans un même pays à une même époque, convergent de plus en plus dans leur développement vers une seule et même direction : la mission de conseil au management de l'entreprise dans toutes ses dimensions stratégiques et opérationnelles³⁷.

Par ailleurs elles présentent des différences. Par rapport au contrôleur de gestion, l'auditeur interne :

-S'intéresse davantage aux systèmes et procédures qu'aux relations objectifs-moyens-résultats.

-Exerce des missions ponctuelles, (il n'est pas responsable d'un système d'information et de pilotage permanent) ;

-Utilise des méthodes de travail différentes, (il se rend sur lieu de travail pour observer et écouter) ;

-Est mandaté par la direction tandis que le contrôleur de gestion assure l'interface entre la direction et les responsables opérationnels³⁸.

Il n'en reste pas moins que les fonctions sont complémentaires. Le contrôle de gestion est d'autant plus efficace que les formations sont de qualité, que les outils et méthodes utilisés sont pertinents, que les procédures existantes sont respectées.

³⁵ BOUQUIN. H, Op.cit., P 38.

³⁶ Le site de l'UFAI : https://www.ufai-asso.org/?page_id=21 , consulté le 06/01/2019 à 09 h 57.

³⁷ RENARD. J, NUSSBAUMER. S et ORIOT. F, Audit interne et contrôle de gestion : pour une meilleure collaboration, édition EYROLLES, 2^e édition, Paris, 2018, P 08.

³⁸ EL BAKKOUCHI. Y, Etude sur la différence entre l'audit interne, contrôle de gestion et le contrôle interne, Université de Mohamed V Soussi-Maroc, P 22.

De son côté l'auditeur interne peut, grâce au contrôle de gestion, détecter les dysfonctionnements et orienter en conséquence son programme de travail.

3-3-L'audit externe des comptes

La finalité générale d'un audit externe est de certifier que l'entreprise respecte un référentiel dans l'ensemble de son fonctionnement.

L'audit externe peut porter sur l'organisation des tâches, des responsabilités, sur les procédures ou sur la validation des états financiers. Dans ce dernier cas, l'audit a un caractère légal dans la mesure où, sous certaines conditions de seuil, il est imposé par la loi. L'audit légal porte également le nom de commissariat aux comptes.

Dans les autres cas, l'audit a un caractère contractuel (c'est-à-dire non imposé par la loi).³⁹

Comme l'auditeur interne, l'auditeur externe s'occupe de la qualité de l'information mais, par rapport à ce dernier, il se préoccupe de la conformité des informations de l'entreprise aux principes généralement admis, ainsi qu'aux normes nationales et internationales, ce qui n'est pas sans intérêt pour le contrôleur de gestion qui, partant des informations comptables, est amené à effectuer des comparaisons avec des entreprises nationales ou internationales.

3-4-Le contrôle interne

Le contrôle organisationnel emploie largement le contrôle interne afin d'accomplir sa mission qui est : être au service des dirigeants pour orienter leurs actions et celles de leurs subordonnées plus efficacement pour maîtriser les transactions internes et externes.

En effet, le Contrôle Interne est souvent perçu avec difficultés, entre autres parce qu'il surprend nos « manières habituelles de voir »⁴⁰.

Pratiquer le Contrôle Interne c'est donc maîtriser ce que l'on fait, c'est-à-dire : Faire bien et gérer ce que l'on fait bien ; Eviter de faire mal ce qu'on croyait pouvoir faire bien, et enfin, faire tant bien que mal. De ce fait, « maîtriser » n'est pas seulement « retenir » ce qui pourrait « mal marcher », mais c'est aussi « mieux exploiter » ce qui « marche bien »⁴¹.

Pour mieux l'appréhender le contrôle interne, nous ferons référence à plusieurs définitions.

•Selon *l'ordre des Experts-comptables français* (1977): « Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci »⁴².

³⁹ DONADIO. A, DUMAS. P, GIRAUD. L, GODOWSKI. C, NYOBE. S, TAHAR.C, **Manuel et applications Management et contrôle de gestion (DSCG3)**, Vuibert, Paris, 2017, P 30.

⁴⁰ BERNARD. F et DUFOUR.N, **Piloter la gestion des risques et le contrôle interne**, éditions Maxima, Paris, 2019, P 19.

⁴¹ **Ibid.**, P 20.

⁴² GRAND. B et VERDALLE. B, **Audit Comptable et Financier**, Economica, Paris, 1999, P 63.

•Selon *la compagnie nationale des commissaires aux comptes français (1987)* : «Le contrôle interne est constitué par l'ensemble des mesures de contrôle comptable et autres que la direction définit, applique et surveille sous sa responsabilité, afin d'assurer :La protection du patrimoine ; la régularité et la sincérité des enregistrements comptables et des comptes annuels qui en résultent ; la conformité ordonnée et efficace des opérations de l'entreprise, la conformité des décisions avec la politique de direction ⁴³».

Le contrôle interne remplit donc une pluralité de missions qui présentent un double intérêt pour le contrôleur de gestion.

D'une part il vise la fiabilité et l'exhaustivité de l'information ainsi que la sauvegarde des biens. A ce titre, c'est sur l'existence et l'évaluation du contrôle interne que reposera l'audit des comptes. D'autre part, il assure le respect des politiques, des plans, de l'utilisation efficace des ressources ; à ce titre, il servira aussi de base à l'audit opérationnel.

Le contrôle de gestion n'est efficace que s'il se base sur une information fiable. Et c'est l'audit et le contrôle interne qui se trouve à l'origine de la fiabilité des informations qui circulent dans l'organisation grâce à des procédures et des normes de contrôle de l'information comptable.

Il est aussi à pointer du doigt l'apport du contrôle de gestion au contrôle interne. En effet, le contrôle de gestion peut être également vu comme participant à la fiabilisation des informations pour le bénéfice du contrôle interne.

Les contrôleurs de gestion collaborent avec comptables afin de leur permettre d'évaluer certains postes d'actif tels que les stocks et les immobilisations. A l'effet d'évaluer les immobilisations, les nouvelles normes comptables internationales (IFRS) ont recours à des méthodes actuarielles se fondant sur des informations prévisionnelles de cash-flow notamment, que le contrôleur de gestion se doit de fournir.

Le contrôle de gestion fournit également au contrôle interne une aide indéniable dans l'objectif d'optimisation du fonctionnement de l'organisation qu'il est possible de donner au contrôle interne.

De plus, il joue un rôle non négligeable à jouer dans l'élaboration de la cartographie des risques en aidant à l'identification de ceux-ci, enfin, le contrôle de gestion joue par ailleurs un rôle dans la création et la mise en œuvre du dispositif de reporting en créant des tableaux de bord.⁴⁴

⁴³ GRAND. B et VERDALLE. B, **Audit Comptable et Financier**, Economica, Paris, 1999, P 63.

⁴⁴ DONADIO. A, DUMAS. P, GIRAUD. L, GODOWSKI. C, NYOBE. S, TAHAR.C, **Op-cit**, P 33.

Section 03 : Concepts, fondements et évolution du « contrôle de gestion »

Il convient d'entamer cette section par le traitement du contrôle de gestion dans sa conception globale et ce, en proposant de répondre à trois questions principales : Quelles sont les principales définitions du contrôle de gestion ? Quels sont ses missions et ses objectifs ? Et quels sont ses outils ?

1- Le concept « gestion »

Souvent dans la littérature (ARNAUD. H, GARMILIS. A, VIGNON. V, 2001), l'expression « contrôle de gestion » est préalablement discutée à travers les deux mots qui la composent : « contrôle » et « gestion ».

1-1- Le vocable « gestion »

Pour comprendre le sens du vocable « gestion » dans le contexte du contrôle de gestion, il est propice d'emprunter la traduction en Anglais qui est le management control. Selon (ARNAUD. H, GARMILIS. A, VIGNON. V, 2001), « ...on devrait parler de contrôle managérial », cela permettra de se rapprocher du sens profond de la fonction contrôle de gestion.

Les mêmes auteurs soulignent qu'il existe une différence dans l'assimilation et dans l'utilisation du vocable « gestion » et du vocable « management ».

Le vocable « gestion » est appauvri, il est assimilé de plus en plus à l'idée d'administrer une affaire au niveau quotidien. En ce qui concerne le vocable « management », sa définition suppose un rôle dans les principaux choix stratégiques et l'organisation de l'action d'autres individus. On est considéré comme managers lorsqu'on réalise des objectifs non pas par sa propre action, mais à travers l'action des autres individus.

Le « contrôle managérial » est alors l'ensemble des dispositifs qui vont permettre à un manager de maîtriser le processus managérial, c'est-à-dire la réalisation des objectifs à travers l'action des autres individus⁴⁵.

(Dans la tradition ouverte par ANTHONY. R. N (1965), le contrôle est une partie fondamentale du processus de management, visant à renforcer la maîtrise sur les activités de l'organisation. L'alternative « manage or control » de STOUT (1981) se révèle alors être une aporie, car le contrôle visant réellement la maîtrise ne peut se limiter à une phase, après-coup, de post évaluation pauvre (vérification) : pour être réellement complet et permanent, il doit également comporter une phase de finalisation et de pilotage (BOUQUIN. H, 2006). Dès lors, le contrôle est un processus permanent en charge du processus de management.

2-Definition du concept « contrôle de gestion »

Le contrôle de gestion est une discipline en constante évolution, face aux mutations de l'environnement, aux changements des besoins de la gestion et les préoccupations de l'entreprise, ainsi que les contextes spécifiques dans lesquels il a été appliqué, le contrôle de gestion doit faire preuve d'adaptions à des situations, des contextes et des environnements différents. Les différents modèles du contrôle de gestion qui existent de son apparition jusqu'à nos jours le témoignent et en retraçant l'évolution de la discipline.

⁴⁵ ARNAUD. H, GARMILIS. A, VIGNON. V, Le contrôle de gestion...En action, 2^{ème} édition mise à jour et enrichie, éditions liaisons, 2001, PP 7-8.

Le contrôle de gestion n'est pas resté indifférent face aux mutations rapides de l'environnement économique, technologique et concurrentiel. Depuis son apparition dans les années 1920⁴⁶, il a considérablement évolué pour continuer à jouer son rôle au sein de l'entreprise.

Le contrôle de gestion a montré ses capacités de s'adapter aux changements successifs des entreprises. En plus de la conception de nouveaux outils, l'articulation nouvelle entre le fonctionnel et opérationnel et la mise en place de nouveaux modes de contrôles...il est aussi question d'évolution dans la définition et même dans le concept.

De nombreuses définitions se proposent pour cerner le concept du contrôle de gestion. BOUQUIN. H (1997) affirme à cet effet: « plus de quatre-vingt ans après la mise en place des premiers dispositifs de contrôle dans certaines grandes entreprises, la plupart des auteurs cherchent encore et toujours à définir le contrôle de gestion ».une réflexion profonde sur ce concept et son évolution est nécessaire.

ANTHONY. R. N est le père de la discipline « contrôle de gestion », il a été le premier universitaire Américain à avoir décrit et théorisé la pratique du contrôle de gestion telle qu'elle a été mise en œuvre pour la première fois chez GENERAL MOTORS au début des années 20, et telle qu'elle a été pratiquée dans de nombreux groupes Américains Européens et internationaux entre 1920 et 1960⁴⁷.

Il est donc d'usage de procéder à la définition du contrôle de gestion à partir de la définition de (ANTHONY. R. N, 1965) : « 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 réaliser les objectifs de l'organisation »⁴⁸.

L'analyse de la définition fondatrice du contrôle de gestion montre que le contrôle de gestion est perçu comme étant un simple processus managérial dans lequel le manager est l'acteur principal qui veille sur le non-gaspillage des ressources. L'auteur n'en précise pas le type de ressources, mais le fonctionnement du modèle laisse penser qu'il s'agit avant tout de ressources de type financière⁴⁹. Au niveau de cette définition l'efficacité désigne la conformité avec les objectifs fixés. L'efficience signifie que les individus devront obtenir le meilleur rendement des ressources utilisées. L'optimisation des ressources apparaît clairement comme condition importante.

La même définition a positionné le contrôle de gestion entre le niveau organisationnel stratégique et opérationnel pour accomplir le rôle d'interface intégratrice et d'outil de bonne exécution.

Mais ce processus managérial s'est révélé moins simple et moins universel qu'il n'y paraissait. Le contrôle de gestion, processus de management, est aussi un mode de management parmi d'autres⁵⁰.

⁴⁶ BERLAND. N, DE RONGE. Y, **Contrôle de gestion : perspectives stratégiques et managériales**, Pearson éducation, France, 2010, P XI.

⁴⁷ ARNAUD. H, GARMILIS. A, VIGNON. V, **Op.cit.** , P 08.

⁴⁸ ANTHONY. R. N, **Planning and control systems: a framework for analysis**, Boston, MA, USA, The Harvard Business School Press, 1ère édition, 1965, P 17.

⁴⁹ ARNAUD. H, GARMILIS. A, VIGNON. V, **Op.cit.** , P 09.

⁵⁰ BOUQUIN. H, PESQUEUX. Y, **Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline**, Comptabilité - Contrôle - Audit 1999/3 (Tome 5), P 03.

En plus de cette organisation axée sur le niveau contrôle de gestion, (ANTHONY. R. N, 1965) propose d'organiser le contrôle de gestion autour de deux autres niveaux :

Celui de la planification stratégique, « processus qui consiste à décider des objectifs de l'organisation, des changements de ces objectifs, des ressources à utiliser pour les atteindre et des politiques qui doivent gouverner l'acquisition, l'usage et le déclassement de ces ressources »⁵¹.

Celui du contrôle opérationnel, « processus qui consiste à obtenir la garantie que les tâches spécifiques sont effectuées de manière efficace et efficiente ».⁵²

Selon KHEMAKHEM. A⁵³ (1970)⁵⁴ : « Le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanentes des énergies et des ressources en vue d'attendre l'objectif que vise cette entité ».

En consensus avec la définition d'ANTHONY. R. N (1965), KHEMAKHEM. A mobilise la notion « processus », « ressources » et « objectif » pour décrire ce qu'est le contrôle de gestion.

Le même auteur définit le terme « processus » comme étant : « Une série d'actions et d'opérations conduisant à une fin ». Partant de cette définition, le contrôle de gestion devra être flexible et tenir compte les spécificités de chaque contexte et de chaque situation. Pour ce qui est mobilisation des énergies, l'animation qui fait partie de la fonction est suggérée.

Plus tard, dans les années 80, cette vision du contrôle a été jugée trop restrictive. Cela a conduit ANTHONY. R. N à offrir une vision un peu différente et a apporté une modification de la définition précédente pour la préciser et l'élargir de la façon suivante : « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation »⁵⁵.

La définition ci-dessus offre une vision différente du contrôle de gestion, elle débouche sur une approche instrumentale qui avait servi de base à la construction des enseignements de contrôle de gestion avec :

- la planification opérationnelle, chiffrage à court et moyen terme des objectifs du plan stratégique.
- le contrôle budgétaire avec la budgétisation qui chiffre à un an les objectifs des différents centres de responsabilité et le suivi budgétaire par mise en évidence des écarts, base de la gestion par exceptions;
- le tableau de bord qui, entre autres, fait figurer les écarts les plus significatifs et dont la structure est parfois réduite à celle du reporting⁵⁶.

⁵¹ ANTHONY. R. N, **Op.cit.**, P 16.

⁵² **Ibid.**, P 18.

⁵³ KHEMAKHEM. A fut, après un séjour d'études au Etats unis, un des premiers à avoir rédigé en France, un ouvrage de contrôle de gestion.

⁵⁴ ARNAUD. H, GARMILIS. A, VIGNON. V, **Op.cit.**, P 09.

⁵⁵ ANTHONY. R. N, **the Management Control Function**, Boston, the Harvard Business School Press, 1988, P 10.

⁵⁶ BOUQUIN. H, PESQUEUX. Y, **Op.cit.**, P 97.

En effet, au niveau de la définition d'ANTHONY.R. N (1988), le contrôle de gestion est présenté par une dimension opérationnelle, ce qui a rendu le discernement entre le contrôle de gestion et contrôle opérationnel plus difficile.

En outre, Antony a associé la stratégie au contrôle de gestion. Cette liaison vise la maîtrise des performances économiques de l'organisation.

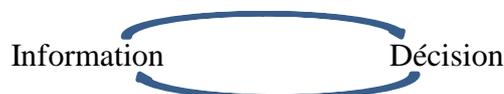
L'évolution du contrôle de gestion est la traduction de la succession d'approches de contrôle de gestion, en effet, ce dernier a glissé d'une vision par les chiffres vers une vision comportementale.

Plus tôt en 1945, SIMON. H. A a conforté la théorie économique en la rapprochant plus du réalisme, par la rationalité limitée. Il a construit une nouvelle psychologie sur la base du lien entre l'agent économique et l'information, d'où il a remplacé le postulat de l'information parfaite par une information suffisante pour pouvoir prendre des décisions. En d'autre terme, l'agent économique peut prendre des décisions rationnelles en fonction des informations qu'il estime suffisante pour le faire.

« Son système de valeurs le conduit à s'estimer, a un moment donnée, suffisamment informé et donc à pouvoir rationnellement, a ces yeux du moins, prendre des décisions. »⁵⁷

En complément, SIMON. H. A construit un modèle canonique de l'entreprise basé sur le fait qu'elle est vue comme système d'information. Il se présente sur la base de la boucle.

Figure n° 04: Boucle de SIMON. H. A (1945)



Source : BOUQUIN. H, PESQUEUX. Y, Op.cit., P 98.

Selon BOUQUIN. H, PESQUEUX. Y, le modèle de SIMON. H. A est important à un double titre:

- Il offre une base théorique à vocation économique qui dispense le contrôle de gestion de devoir se positionner vis-à-vis de l'information (le domaine des systèmes d'information attendra ainsi la décennie 90 pour apparaître en tant que discipline du management).
- Il offre une base théorique en termes de modèle de comportement du manager qui fait défaut au modèle « désincarné » d'ANTHONY. R. N.

Loin de la conception très pyramidale du contrôle de gestion proposé par d'ANTHONY. R. N, SIMON a introduit le concept « système », qui servira bien le contrôle de gestion à rendre compte de la complexité du domaine.

SIMONS. R (1995) définit le contrôle de gestion moderne comme « *le contrôle de gestion est l'ensemble des processus et procédures formels, construits sur la base de l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation* »⁵⁸.

⁵⁷ BOUQUIN. H, PESQUEUX. Y, Op.cit., P 98.

⁵⁸ SIMONS. R. , Levers of control: How managers use innovate control systems to drive strategic renewal, Strategic Management Journal, Harvard Business School Press, Boston Massachusetts , Volume 15, 1995, P 05.

On constate dans cette définition que :

- L'information se trouve au cœur du système de contrôle de gestion.
- Il s'agit d'un système de contrôle formel qui permet de s'assurer que la stratégie définie par la direction est correctement appliquée par les acteurs de l'organisation.

SIMONS. R (1995) propose une théorie rénovée du contrôle de gestion, elle repose sur la thèse contraire de la théorie classique du contrôle de gestion qui envisage que les individus comme opportunistes et paresseux. Il considère donc que les individus généralement ont le désir de bien faire et que c'est souvent les structures d'organisations et mode de contrôle qui les empêchent de se réaliser.

Cette constatation amène l'auteur à proposer deux catégories de systèmes de contrôle appelés à coexister dans les organisations : les systèmes « diagnostic », et les systèmes « interactifs ».

En se basant sur une étude de cas (1990), SIMONS. R explique que « toutes les organisations, grandes et complexes, ont des systèmes similaires de contrôle de gestion (...) mais il y a des différences dans la manière d'utiliser les systèmes de contrôle de gestion »⁵⁹.

Partant de ce constat, SIMONS. R identifie deux catégories de contrôle et explique que le contrôle se réalise en fonction de deux manières, pour la première catégorie « contrôle interactif », elle correspond aux systèmes surveillés de près par les managers. La seconde « contrôle diagnostic » correspond aux systèmes de contrôle dont la surveillance est déléguée.

SIMONS. R décrit le « contrôle diagnostic » comme « les systèmes d'informations formels que les managers utilisent pour surveiller les résultats de l'organisation, et corriger les déviations par rapport aux standards définis de performance ».⁶⁰ Il considère que le contrôle « diagnostic » correspond au contrôle de gestion dit classique⁶¹, car il est le sujet de la majeure partie de la littérature en contrôle de gestion. Les exemples les plus parlants sont les plans et les budgets⁶².

Les éléments essentiels qui caractérisent le « contrôle diagnostic » se présentent comme suit :

- Présence d'un nombre important d'indicateurs de performance permettant de refléter d'une manière exhaustive les différentes dimensions de la performance ;
- Volume important d'informations à traiter ;
- Système de contrôle fréquemment informatisé, pour laisser la place à l'analyse ;
- Contrôle distancé, fondé sur une gestion par exception⁶³.

Le même auteur décrit les systèmes de contrôle « interactifs » comme « les systèmes formels d'information que les managers utilisent pour s'impliquer régulièrement et personnellement dans les décisions de leurs subordonnés »⁶⁴.

Ce contrôle permet aux managers d'être mieux impliqués dans la gestion par l'interaction développée avec les subordonnés dans le traitement des choix stratégiques.

⁵⁹ERRAMI. Y, *Op.cit.*, P 07.

⁶⁰ SIMONS. R, *Op.cit.*, P 59.

⁶¹ SIMONS. R note par ailleurs qu'un système de contrôle « diagnostic » peut être utilisé d'une manière interactive.

⁶² *Ibid.*, P 61.

⁶³ Gestion par exception : les indicateurs n'étant suivis par les dirigeants que lorsqu'il y a des écarts constatés entre les résultats et les prévisions.

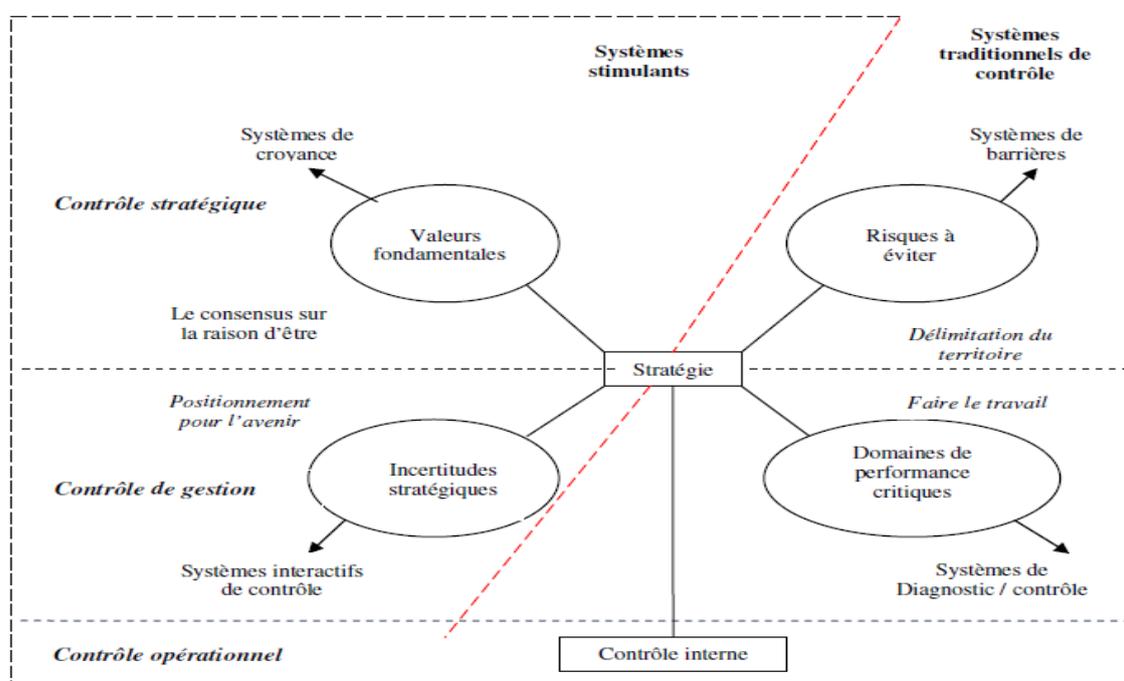
⁶⁴ *Ibid.*, P 95.

SIMONS. R a évoqué deux autres axes de contrôle stratégique, les systèmes de croyances et les systèmes de frontières.

Les systèmes de croyance servent à guider la recherche de nouvelles opportunités. Il s'agit de la définition des valeurs principales de l'entreprise, sa raison d'être et ses orientations. Pour ce qu'est systèmes de barrières, il est question de limiter les domaines de recherche d'opportunités. Les managers d'une organisation doivent définir les actions et les comportements non tolérables dans la poursuite de la mission.

Loin des grands débats sur le contrôle de gestion et son éventuel renouveau dans les milieux académiques et professionnels (développement des tableaux de bord stratégiques, ABC, la mesure de la création de la valeur...) ⁶⁵, SIMONS.R concrétise sa contribution en introduisant cette grille novatrice.

Figure N°05 : Les systèmes de contrôle chez SIMONS. R (1995)



Source : ERRAMI. Y, Op.cit., P 08.

Selon BOUQUIN. H (1994) : « On conviendra d'appeler contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes ».

Les managers sont appelés à définir la stratégie, mais ils ont besoin du contrôle de gestion qui leur servira pour s'assurer que les actions quotidiennes sont cohérentes avec la stratégie.

BOUQUIN. H (1996) identifie les principales finalités du contrôle comme étant ⁶⁶ :

- La nécessité de relier la stratégie au quotidien de l'entreprise,
- d'orienter les comportements des individus, et
- d'identifier les relations entre finalités et ressources.

⁶⁵ ERRAMI. Y, Op.cit., P 09.

⁶⁶ Ibid., P 04.

Plus tard dans les années 2000, LANGEVIN. P, NARO. G synthétisent que le contrôle de gestion est souvent présenté comme un mécanisme d'aide à la prise de décisions rationnelles et une réponse à la question : quelle information fournir aux managers pour qu'ils prennent les "meilleures" décisions, c'est-à-dire les décisions correspondant le mieux à la mise en place de la stratégie et à l'atteinte des objectifs organisationnels⁶⁷.

ABI AZAR. J (2005) qui définit le contrôle de gestion comme « un processus qui consiste pour l'entreprise à maîtriser sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements, pour s'y préparer avec son équipe et de s'adapter à une situation évolutive ». Cette définition se base sur quatre verbes clés: prévoir, se préparer pour maîtriser et s'adapter.

Le contrôle de gestion est présenté donc comme un processus dynamique visant à : « définir un ensemble cohérent d'objectifs pour tous les responsables de conception et d'exécution; faire mettre en place les moyens en hommes, en équipements, en services extérieurs, en organisation de commandement et de coordination pour atteindre ces objectifs; observer régulièrement les excès et les insuffisances des performances réalisées relativement aux objectifs assignés; et utiliser ses observations pour entreprendre, le cas échéant, l'aménagement raisonné des objectifs de départ ou les actions correctives appropriées sur les moyens mis en place⁶⁸».

Partant du constat fait par (ABI AZAR. J, 2005) relatif à l'exercice du contrôle de gestion dans les PME: le contrôle de gestion peut s'exercer, soit par simple surveillance de l'évolution de valeurs constatées, soit par comparaison de valeurs constatées et de valeurs préétablies (analyse des écarts) ; soit par implication active des responsables.

Parmi l'ensemble des définitions du contrôle de gestion proposées, nous retenons dans le cadre de notre thèse celle de (ABI AZAR. J, 2005) présentée ci-dessus. Nous trouvons que c'est définition du contrôle de gestion la plus approprié pour le contexte de la PME. De plus que des recherches récentes dans le domaine croisé du contrôle de gestion et de la PME ont adopté cette définition, à l'instar de l'étude de (NGONGANG. D, NOUMOEN NJOJO. D. G, 2018).

Pour synthétiser le contrôle de gestion devra être flexible et tenir compte les spécificités de chaque contexte et de chaque situation. Il est donc souvent présenté comme étant le processus qui fournit aux managers les informations nécessaires pour :

- Anticiper les actions, et prendre les meilleures décisions
- Suivre les réalisations en fonction des objectifs poursuivis,
- Rendre compte des résultats obtenus.

C'est-à-dire piloter l'entreprise dans le sens voulu et préalablement connu par les managers et ce en impliquant l'organisation toute entière.

⁶⁷ LANGEVIN. P, NARO. G, **Op.cit.**, P 02.

⁶⁸ ABI AZAR. J, **Les outils de contrôle de gestion dans le contexte des pme : cas des pmi au Liban**, Comptabilité et Connaissances, France, 2005, P 04.

2-Evolution du contrôle de gestion : D'un contrôle de gestion classique vers un contrôle de gestion moderne

2-1- Le modèle « classique » du contrôle de gestion

L'expression modèle « classique » ou « traditionnel » du contrôle de gestion désigne le contrôle de gestion comme il a été conçu dans les années 20 dans les entreprises Américaines DUPONT DE NEMOURS⁶⁹ puis GENERAL MOTORS⁷⁰ et tel qu'il a été défini par ANTHONY. R. N en 1965⁷¹. Ce dernier suppose l'existence préalable d'objectifs que le manager va s'efforcer de réaliser à travers les actions des individus qui disposent et utilisent des ressources contrôlées par les managers.

Principalement, la mission du contrôle de gestion a d'abord été limitée à un simple contrôle des coûts (contrôle=inspection)⁷². Pendant longtemps, mettre sous contrôle a indiqué prévoir, mesurer et réagir.

Selon (Bouquin. X et Simon .F-X, 2009), PREVOIR consiste à définir des objectifs de résultats, d'activité et de moyens, MESURER indique mesurer les réalisations et identifier les dérives éventuelles et REAGIR est le fait de décider des actions correctrices à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs définis, en effet une activité est dite « sous contrôle » lorsque son déroulement est orienté et constamment ajusté de façon à atteindre un objectif prévu avec une marge d'erreur prédominée. L'activité est maîtrisée⁷³.

2-1-1- Les caractéristiques du « contrôle de gestion traditionnel »

Les principales caractéristiques du « contrôle de gestion traditionnel » se présentent comme suit⁷⁴:

- **Une mesure financière de la performance**

Le modèle classique du contrôle de gestion se base sur l'idée du ratio RIO. Ce ratio trouve ses origines chez DUPONT DU NEMOURS puis chez GENERAL MOTORS. Il consiste à rapprocher le résultat d'exploitation de la valeur des actifs utilisés et constitue en fait une expression de la rentabilité des capitaux engagés. Ce ratio est décomposé en plusieurs ratios pour démontrer que la performance dépend à la fois du niveau de résultat et de la rotation des capitaux.

- **Existence de centre de responsabilité**

Selon ARNAUD. H, GARMILIS. A et VIGNON. V⁷⁵, un centre de responsabilité est « ...une unité de l'entreprise placée sous la direction d'un responsable qui a reçu de a part de la direction générale une délégation d'autorité en vue d'engager un plan d'action et de réaliser un résultat ».

⁶⁹ Pour plus de détails sur cette entreprise, on peut consulter le site www.dupontdenemours.fr, lien : <http://www.dupontdenemours.fr/corporate-functions/our-company.html>

⁷⁰ Pour plus de détails sur cette entreprise, on peut consulter le site www.gm.com, le lien : <https://www.gm.com/our-company/about-gm.html>

⁷¹ Définition déjà présentée au niveau de cette thèse.

⁷² BOUIN. X ET SIMON .F-X, **Les nouveaux visages du contrôle de gestion : outils et comportement**, 4 ème édition, Dunod, Paris, 2015, P 16.

⁷³ **Idem.**

⁷⁴ ARNAUD. H, GARMILIS. A, VIGNON. V, **Op.cit.**, PP 10-12.

⁷⁵ **Ibid.**, P 17.

En présence d'entreprise de taille importante, un certain degré de délégation semble nécessaire pour maîtriser la gestion. Il ne s'agit seulement d'une délégation en termes de tâches à réaliser, mais « délégation » signifie : « lorsque le chef d'entreprise responsable juridique du résultat, accepte d'associer à son action certains cadres à qui il délègue une action précise dans tel ou tel secteur de l'entreprise pour dégager des produits et/ou engager des coûts ».

L'organisation de l'entreprise en centres de responsabilité consiste à déléguer l'autorité de gestion nécessaire aux unités décentralisées pour réaliser des objectifs bien précis. La nature de l'objectif délégué définit le niveau de performance à atteindre ainsi que le niveau de responsabilité du centre concerné.

Selon le modèle classique du « contrôle de gestion », plusieurs types de centres de responsabilité existent, on perçoit les centres de responsabilité partielle et les centres de responsabilité globale⁷⁶.

Les échanges de produits et de services entre les centres de responsabilité dégagent des problèmes qui s'opposent à l'évaluation financière de ces centres de responsabilité. L'identification et la valorisation des échanges qu'apporte la technique des prix de cession interne semble représenter une réponse aux problèmes d'évaluation financière.

- **La nécessité de la planification**

L'atteinte des objectifs stratégiques convient à planifier le déroulement des actions quotidiennes des opérationnels. La planification est censée apporter des réponses à plusieurs questions : Que va-t-on produire ? Avec quels moyens ? Que doit-on vendre ? A quels clients... à quel prix ?... La précision dans les programmes d'action ainsi que la cohérence entre les activités des différents centres de responsabilités sont exigées.

- **Une approche contractuelle du management**

Il s'agit d'une adhésion des responsables au plan d'action. D'une manière quasi contractuelle, le responsable doit se sentir engagé, quant au niveau des objectifs à atteindre et aux moyens obtenus pour leur réalisation.

- **La boucle de contrôle**

Le contrôle de gestion est appréhendé comme étant un système de pilotage qui s'appuie sur le principe d'autorégulation. Il s'articule autour de trois phases :

PREVISION : Il s'agit de planifier des objectifs et de définir les moyens nécessaires à chaque niveau de responsabilité ;

REALISATIONS : Les réalisations sont en fonction des prévisions, les écarts entre elles sont mis en évidence, cela se fait à intervalles régulières ;

MESURES CORRECTIVES : elles découlent de l'analyse des écarts.

⁷⁶ Pour plus de détails sur les différents types centres de responsabilités, voir l'ouvrage d'ARNAUD. H, GARMILIS. A, VIGNON. V, Le contrôle de gestion... en action, 2eme édition, éditions liaisons, Paris, 2001, p18.

2-1-2- Limites du modèle « classique du contrôle de gestion »

Les préoccupations actuelles des responsables méritent d'être prises en considération dans la conception des systèmes de contrôle. Dans ce contexte le contrôle de gestion classique qui connaît des limites doit les prendre en conscience.

- **La difficulté de le transporter dans tous les contextes culturels**

Le contrôle de gestion classique est fortement lié au contexte culturel Américain qui l'a vu naître. Ce contexte culturel est caractérisé par deux traits fondamentaux : premièrement, l'individualisme qui consiste que les individus semblent accepter facilement d'être jugés sur une performance essentiellement individuelle. Deuxièmement, la recherche d'un certain niveau de risque. Ce lien fort entre le contrôle de gestion classique et le contexte culturel Américain a fait que, transporter ce modèle dans d'autres contextes culturels est difficile, particulièrement lorsqu'il s'agit de contexte culturel où les valeurs de solidarité priment sur la performance individuelle.

- **Sa logique mécaniste**

La boucle de contrôle évoquée ci-dessus trahit une vision pas trop mécaniste du fonctionnement de l'entreprise et de la régulation entre les objectifs et les réalisations. La stratégie après l'avoir défini par le manager est éclatée en sous-objectifs attribués aux responsables à la tête des centres de responsabilité. Ces derniers sont appelés à agir d'une manière parfaitement rationnelle, en menant des actions correctives qui permettent l'amélioration du résultat. Des facteurs de complexité sont susceptibles d'apparaître, dans ce contexte, il convient soit d'adapter le modèle de contrôle, soit de l'abandonner pour utiliser d'autres leviers de contrôle.

- **Contrôle exclusivement par les résultats**

Selon le modèle classique du contrôle de gestion, la maîtrise du résultat permet la maîtrise de la gestion. De ce fait cela consentie que chacun contribue par ses actions quotidiennes à ce que la stratégie se concrétise dans la pratique. Toutefois cette focalisation exclusive sur le résultat ne permet pas surtout dans le contexte complexe de l'entreprise de favoriser l'adhésion de l'ensemble du personnel aux objectifs de l'entreprise. Il est nécessaire de le contrôle par les résultats doit être compléter par d'autres leviers de contrôle.

- **Prise de décision et mesure de performance fondée sur des résultats exclusivement financiers**

Le ratio RIO prend une position centrale dans le modèle classique, car la prise de décision à tous les niveaux ainsi que la mesure de performance est basé sur ce ratio. Ecourter la gestion d'une organisation à un seul ratio dégage plusieurs inconvénients. Les managers se trouvent constamment face à la nécessité d'améliorer le RIO, cela pour les induire à prendre des décisions liées aux investissements qui ont un effet positif sur le RIO uniquement à court terme sans trop se focaliser sur l'effet sur le long terme. Cela peut conduire à l'apparition de centres de responsabilité assez indépendants et qui développent leurs propres stratégies indépendamment de celle de l'organisation.

- **Un certain cloisonnement des responsabilités**

Nous avons vu plus haut que, le modèle classique est caractérisé par l'existence de centres de responsabilité. Ce mode d'organisation crée un certain cloisonnement des responsabilités ainsi que provoque l'existence d'une autonomie des responsables à la tête de chaque centre de responsabilité. Cela peut se percevoir inadéquat pour les entreprises où les activités sont transversales et où la performance s'obtient grâce à la coordination horizontale.

Le cloisonnement crée suite à cette organisation favorisent les comportements individuels sans tenir conscience l'intérêt global de l'entreprise.

2-1-3-Le changement de l'environnement de l'entreprise et du contexte du contrôle de gestion

La fonction contrôle de gestion ne peut se comprendre sans une référence à l'environnement des entreprises qui les contraint à évoluer et à s'adapter. Dans ce cadre, les directions adressent au contrôle de gestion des demandes nouvelles en termes d'analyse de la performance et de la gestion du couple valeur/coût. Le rôle du contrôle de gestion s'oriente alors vers un pilotage de la performance globale et du changement.⁷⁷

Afin de pouvoir comprendre la transition du contrôle de gestion appelé « classique » au contrôle de gestion moderne, nous serons amenés à creuser avant tous dans les changements de l'environnement économique et social de l'entreprise.

Les 30 dernières années se sont caractérisées par des mutations profondes dans l'environnement, ainsi que des changements en termes de pratiques des entreprises.

Plusieurs auteurs (BOUIN.X, SIMON.F-X ; CORFMAT.D et ALL ; DUMENIL.M) le confirment et soulèvent la question liée à la source des mutations du contrôle de gestion.

Il faut noter le consensus entre les auteurs cités ci-dessus sur le fait que la mondialisation de l'économie, l'arrivée de l'Euro, l'irruption des nouvelles technologies de l'information et de la communication (NTIC), la dérèglementation et la libéralisation des marchés traduisent ces bouleversements.

- **Mondialisation des échanges et de l'économie**

Après l'adoption du principe de l'économie de marché par la majeure partie des pays, les marchés ainsi que les relations économiques sont régies par la loi de l'offre et la demande. Dans la suite, les relations entre les agents économiques se sont métamorphosées et se caractérisent dès lors par :

- ✓ **Agrandissement du territoire et marchés** : Passer au niveau international impose de nouveaux clients à satisfaire, de nouveaux besoins à combler, de nouveaux produits à concevoir, de nouvelles formes de distribution à penser, de nouveaux concurrents à prendre en considération...
- ✓ **De nouvelles coopérations** : Afin de suivre le rythme du développement, l'entreprise est invoquée à chercher des partenariats qui permettront bénéficier davantage du savoir-faire et des méthodes de fonctionnement de l'entreprise partenaire ainsi qu'introduire ces ressources, mettre en commun des clients pour favoriser les synergies dans le potentiel de production ou les réseaux de distribution...
- ✓ **De nouvelles formes d'organisation** : Dans ce contexte mouvant l'entreprise est amenée à opérer des transformations dans son fonctionnement et par conséquent dans son organisation. Pour cela il est nécessaire de remettre en cause ces métiers et l'identification de ses compétences clés.

⁷⁷ ALAZARD. C, SEPARI. S, **CDG 11, Contrôle de gestion, manuel et applications**, 5^e édition, Dunod, Paris, 2018, P 15.

Selon CORFMAT. D et all : « **Savoir fonctionner en réseau de partenaires devient une nouvelle exigence. Cette forme de management s'impose alors, appelant de nouveaux critères de pilotage et d'appréciation** ⁷⁸ ».

- ✓ **Des politiques nationales de plus en plus affûtées :** Afin d'offrir aux agents économiques un contexte favorable et stable, il est nécessaire de mettre en œuvre des politiques monétaires et économiques performantes. Cependant, le risque de crise financière ainsi que la faillibilité de la protection sociale des populations continues a existés.

- **L'innovation et la création de valeur**
 - ✓ **Abondance d'innovations technologiques :** Le contexte actuel a fait que l'innovation et la création de valeur sont désormais une contrainte pour que l'entreprise soit compétitive. Les capacités d'innovation se traduisent par plusieurs façons, à titre d'exemple : raccourcir les délais de conception et de mise en marché des produits, faire évoluer les techniques de production, ainsi que les modes de travail (apprentissage organisationnel)...
 - « **L'innovation devient un facteur essentiel pour la survie de l'entreprise : elle constitue le levier déterminant pour créer la valeur et assurer la croissance** ⁷⁹ ».
 - ✓ **Sources de ruptures nouvelles**
 - « La rupture technologique est à l'origine des évolutions, la disparition de certains produits, l'ouverture de nouveaux créneaux et marchés symbolisant ces fractures... »⁸⁰. Ces ruptures affectent plusieurs domaines: La manière de concevoir, réaliser et vendre un produit, ainsi que l'organisation, le fonctionnement et le management de l'entreprise.

- **L'irruption des (NTIC)**

CORFMAT.D et all ont décrit l'arrivée en force des (NTIC) par la « cinquième révolution industrielle », dont les enjeux se caractérisent par : la maîtrise de l'information, l'introduction de la dimension de l'immatériel dans les produits, dans les services, dans les modes de fonctionnement interne et entre partenaires.

Les (NTIC) ont envahi la majorité des secteurs d'activité de l'entreprise, on site :

 - ✓ **Le domaine du commerce et distribution**

Le E-Commerce offre à l'entreprise de multiples avantages :

 - Faire connaître ces produits, les commercialiser et les distribuer sans frontières ;
 - La possibilité de réaliser les transactions commerciales d'une manière électronique ;
 - Mieux comprendre les attentes des clients et les rendre plus proches et fidèle à l'entreprise...
 - ✓ **Le domaine de production et des relations avec les partenaires (fournisseurs, administration, état) :**

Les (NTIC) ont un impact sur le domaine de production (stock et les flux interne de l'entreprise). Cela se concrétise par les transformations portant sur l'organisation de la production et du travail de l'administration d'une manière générale et cela à travers (réduction des délais de fabrication, augmentation de la productivité, fiabilisation du processus).

⁷⁸ CORFMAT.D, HELLUY.A, BARON.P, **La mutation du contrôle de gestion**, Editions d'organisation, Paris, 2000, P 05.

⁷⁹ CORFMAT.D, HELLUY.A, BARON.P, **Op.cit.**, P 08.

⁸⁰ **Idem.**

Dans le même contexte les relations avec l'environnement et les partenaires prennent de nouvelles formes et fonctionne différemment après l'avènement de (NTIC).

✓ **Le domaine du pilotage et de la gestion :**

Le contexte actuel de l'entreprise est caractérisé par l'essor des informations sur le plan interne que externe. Désormais, le pilotage de l'entreprise exige de pratiquer la veille technologique ainsi de disposer des indicateurs pertinents permettant de réagir correctement et dans les délais.

Tableau N°04: Adaptations du contrôle de gestion face aux changements de l'environnement

<i>Changements dans l'environnement</i>		<i>Adaptations et réponses du contrôle de gestion</i>
Mondialisation des échanges et de l'économie	Agrandissement du territoire et marchés	<ul style="list-style-type: none"> ●Elargir son " employabilité" et Prendre conscience des méthodes les plus répondues a l'international en matière juridique, ainsi que s'imprégner des règlementations US GAAPS, normes IASC... ●être vigilant et prudent face aux risques multiples, de la même façon être a l'écoute de ce qui ce passe à l'international pour anticiper l'avenir.
	Nouvelles coopérations	<ul style="list-style-type: none"> ●Assurer la cohérence entre les outils et les pratiques pour garantir l'efficacité de fonctionnement de l'ensemble; ●Concevoir un langage commun entre les différents partenaires (définition unique des termes, et codification standardisée des informations); ●Mettre en place un système qu'autorise de mesurer la performance en s'appuyant sur indicateur de performance liés aux objectifs de l'entreprise qui s'est engagé pour réaliser l'opération,
	Nouvelles formes d'organisation	<ul style="list-style-type: none"> ●Se focaliser sur les compétences clés et proposer les activités a externaliser; ●Organiser un fonctionnement en réseau et veiller sur sa performance; ●Suivre l'impact du transfert des charges fixes en frais variables et les couts d'externalisation négociée; ●Apprécier la manière dont les services externalisés sont exercés;
	Des politiques nationales de plus en plus affutées	<ul style="list-style-type: none"> ●La bonne interprétation et l'anticipation des politiques publiques et internationales permettront d'éclairer la pertinence des choix de gestion à long terme; ●Etre à l'écoute des indicateurs économiques internationaux représentent une source d'information à exploiter; ●Effectuer les modifications nécessaires sur la stratégie externe et interne en fonction des indicateurs du contexte;
L'innovation et la création de valeur	Abondance d'innovations technologiques	<ul style="list-style-type: none"> ●Concevoir des indicateurs pour mesurer la création de valeur, qui servira par la suite dans la prise de décision; ●Production rapide des informations

	sources de ruptures nouvelles	<ul style="list-style-type: none"> ●Etre vigilant en terme d'anticipation et de réactivité; ●Mettre en place un système d'information suffisamment souple et adaptable a toutes nouvelle cession ou acquisition/création d'une activité; ●Maitrise du changement;
L'irruption des (NTIC)	Les (NTIC) et le domaine de commerce et distribution	<ul style="list-style-type: none"> ●Prendre conscience de l'impact du commerce électronique dans le suivi des activités commerciales; ●Etre conscient du rôle et du pouvoir du client pour produire des informations utiles qui servirons à provoquer des réactions; ●Accompagner les commerciaux qui ont de nouvelles responsabilités et préoccupations;
	Le domaine de production et des relations avec les partenaires	<ul style="list-style-type: none"> ●En plus de l'appréciation de la valeur des processus, le contrôleur est amené a effectuer le suivi des délais, des niveaux de stockage, de la qualité, du niveau de satisfaction des prestataires internes; ●exploitation des EDI pour fournir des analyses d'informations plus efficaces et plus rapides;
	Domaine du pilotage	<ul style="list-style-type: none"> ●Orienter la prise de décision en combinant pertinemment entre les informations externe et interne; ●Etre capable d'élaborer des hypothèses dans un contexte d'information multiple et varié; ●Introduire des indicateurs de performance autre que financiers (social et environnemental)

Source : Elaboré par nos soins sur la base de : CORFMAT.D, HELLUY.A, BARON.P, CORFMAT.D, HELLUY.A, BARON.P, Op.cit., PP 03-11.

Le tableau ci-dessus résume les adaptations essentielles de la fonction contrôle de gestion mises en place au plan des connaissances qu'elle mobilise et de ses missions, en réponse aux évolutions qui ont marqué l'environnement ces dernières années. Globalement, le rôle du contrôle de gestion est désormais devenu stratégique, ses missions se sont multipliés et développées de missions technique vers des missions plus riche liés aux contrôle et conseil, étant donné que le contrôleur de gestion est sensé maitriser les outils pointus du contrôle de gestion en même temps, d'autre compétences sont exigés, entre autre :

- ✓ Etre à l'écoute de ce qui se passe en interne (coordination, procédures...) et en externe (marchés, partenaires...) et apporter de bonne interprétations et anticiper ;
- ✓ Orientation de la prise de décision ;
- ✓ Etre vigilant, réactif et souple ;
- ✓ Introduire la dimension sociale et environnementale.

Pour ce qui est déréglementation et la libéralisation des marchés, cette dernière entraîne quatre conséquences essentielles : Des marchés toujours plus vastes et élargis, des clients toujours mieux informés et plus exigeants, une concurrence exacerbée et une incertitude plus élevée⁸¹.

BOUIN.X et SIMON.F-X évoquent d'autres caractéristiques de l'environnement des années 2000, et les présentent comme suit :

⁸¹ DUMENIL. M, Le contrôle de gestion : 200 questions sur le pilotage, la stratégie, l'analyse des coûts..., édition Gereso, 3 eme édition, France, 2018, P 15.

- l'éclatement de bulles à caractère spéculatif et risqué⁸²;
- les faillites retentissantes laissant dans le désarroi salariés et actionnaires;
- la prise de conscience de l'impact du Papy-Boom⁸³ dans l'économie occidentale;
- l'émergence de groupes de pressions (ONG⁸⁴) permettant de faire prendre conscience des enjeux sociaux, sociétaux et environnementaux et donc des responsabilités et du rôle majeur des entreprises citoyennes Co actrices d'«un développement qui réponde aux besoins de la génération présente sans compromettre la capacité des générations futures à répondre aux leurs» (Brundtland, 1987);...

Globalement, ces causes ont amené nos dirigeants politiques et économiques à prendre un certain nombre de dispositions en matière de⁸⁵: Nouvelle réglementation économique; sécurité financière; transparence conformité; gouvernance d'entreprise; normes comptables (IAS / IFRS) et responsabilité sociale, sociétale et environnementale (RSE)...

Ces premiers pas demeureront insuffisants tant qu'au-delà de la réglementation vue sous son aspect contraignant, les entreprises ne les accompagneront pas effectivement dans les faits, c'est-à-dire dans leurs pratiques. La crise des SUBPRIMES de 2008⁸⁶, qui impacte encore l'économie près de dix ans plus tard, en est l'illustration. Le retour aux fondamentaux de la gestion économique et financière est une nécessité absolue.

Dans ce contexte, le contrôle de gestion, quel que soit son niveau au sein de l'entreprise et son positionnement doit engager des adaptations dans ces méthodes et ces pratiques, afin de jouer son rôle majeur qui consiste à faciliter leur mise en œuvre concrète au sein des entreprises et des organisations contribuant ainsi à rendre nos entreprises responsables, compétitives et durables⁸⁷.

⁸² D'après COUDERT.V et VERHILLE. F : « une bulle spéculative est « Un écart important et persistant du prix d'un actif par rapport à sa valeur fondamentale ». Pour plus de détails, consultez COUDERT. V et VERHILLE. F, À propos des bulles spéculatives, Bulletin de la Banque de France, n°95, novembre 2001.

⁸³Papy-boom signifie l'augmentation de la proportion des personnes âgées dans une population. Voir le lien : https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/papy-boom_papy-booms/57803, consultés le 17/07/2018 à 13 :59.

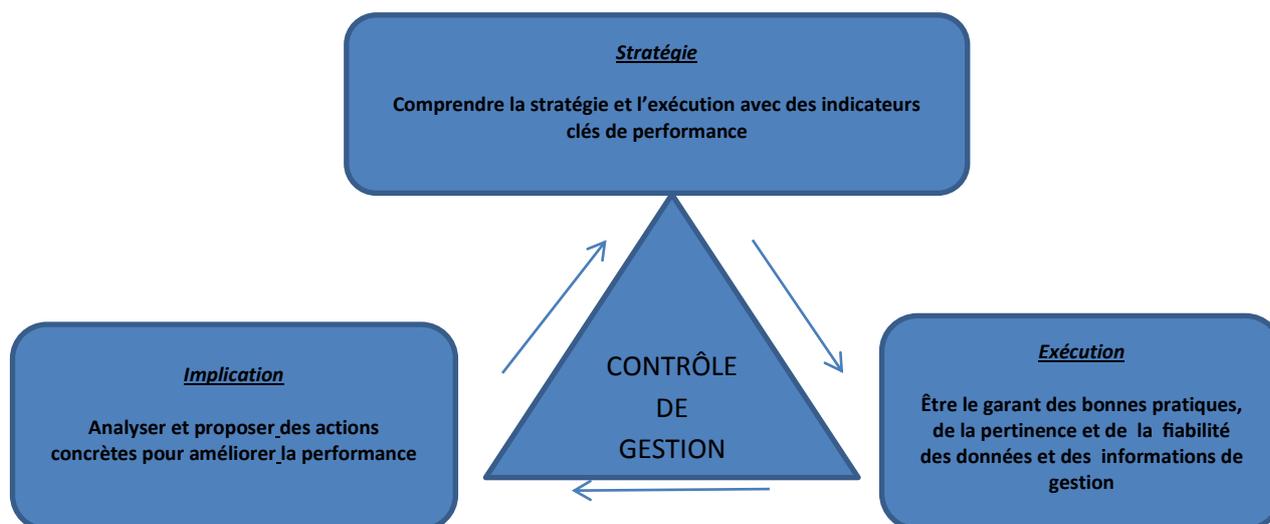
⁸⁴ Organisation dont le financement est essentiellement privée et qui se consacre à l'aide humanitaire. Lien : <https://www.linternaute.fr/dictionnaire/fr/definition/ong/>, consulté le 17/07/2018 à 14 :10.

⁸⁵ BOUIN. X ET SIMON .F-X, **Op.cit.**, P 18.

⁸⁶Pour plus de détails sur La crise des SUBPRIMES de 2008, voir le lien : <https://www.lefigaro.fr/economie/le-scan-eco/explicateur/2015/09/03/29004-20150903ARTFIG00126-la-crise-des-subprimes-en-quatre-questions.php>

⁸⁷ BOUIN. X ET SIMON .F-X, **Op.cit.**, PP 18-19.

Figure N° 06: Les enjeux du CDG



Source : BOUIN. X ET SIMON .F-X, Op.cit., P 19.

Afin de faire face aux nouveaux risques économiques et opérationnels, l'entreprise est appelée à :

- adapter son fonctionnement d'une part et contrôler davantage ses ressources et résultats d'autre part.
- s'orienter plus vers ses clients et satisfaire immédiatement leurs besoins et attentes.
- gérer des partenariats multiples avec les concurrents, fournisseurs, clients..., qui peuvent donner lieu à intégration ou alliances.
- Donner plus d'importance à l'immatériel et le considérer comme principal actif de l'entreprise (savoirs, connaissances, etc.).

2-2-Le modèle moderne du contrôle de gestion⁸⁸

Le nouveau modèle du contrôle de gestion diffère du modèle traditionnel au niveau des objectifs et des outils utilisés pour le mettre en œuvre⁸⁹.

Face aux nouveaux sens de la performance et aux mutations de l'environnement dans lequel les entreprises opèrent, le contrôle de gestion est appelé à déterminer à nouveau ces objectifs en tenant compte la mise en avant du pilotage stratégique.

2-2-1-Les objectifs du contrôle de gestion moderne

Le plus souvent, la description du contrôle de gestion « moderne » est évoquée par plusieurs auteurs (BOUIN. X, BOUQUIN. H, BURLAUD ET SIMON, LORINO. P). Celle-ci associée à un certain nombre de concepts : **Intelligence organisationnelle (amélioration continue), logique de pilotage de la performance, lien plus fort avec la stratégie (logique stratégique-opérationnelle, prise en compte des risques.**

⁸⁸ BOUIN. X ET SIMON .F-X, Op.cit., PP 16-17.

⁸⁹ AHSINA. K, Différenciation des Systèmes de contrôle de gestion et apports pour la performance: théories et mesures, Editions connaissances et savoirs, 2012, P 66.

- **Intelligence organisationnelle (Amélioration continue)**

Selon BURLAUD et SIMON, L'intelligence organisationnelle représente le principal objectif de dépassement du modèle traditionnel, elle consiste à la capacité de création, apprentissage et cumulation de l'expérience, la capacité de faire face aux ruptures et de faire évoluer les modes d'exercice de l'autorité⁹⁰.

Ainsi, pour Bouin et all : « Le contrôle de gestion moderne ne se contente plus d'assurer la maîtrise de l'allocation et de l'utilisation des ressources pour atteindre les objectifs, il s'inscrit maintenant dans un processus **d'amélioration continue** ».

LORINO. P se rejoint à BOUIN. X et all en expliquant que piloter l'entreprise selon l'approche moderne de contrôle de gestion signifie : qu'elle « sache faire » (c'est-à-dire : qu'elle atteigne ses objectifs) et qu'elle sache : « faire de mieux en mieux », (c'est-à-dire : qu'elle entre dans une dynamique de **progrès continu**)⁹¹.

L'amélioration continue exige au contrôle de gestion l'accompagnement du changement. suivant l'horizon court terme, moyen terme et long terme, trois types d'action existent⁹²:

- action curative, qui permet de supprimer ponctuellement l'effet court terme;
- action corrective, qui permet de supprimer à moyen terme l'effet visible, mais n'évite pas que la même cause reproduise le même effet;
- action préventive, qui permet de supprimer la cause provoquant l'effet visible.

ALAZARD. C, SEPARI. S expliquent l'amélioration continue comme suit⁹³:

Pour utiliser au mieux les ressources et les compétences, l'entreprise doit piloter son organisation comme une variable stratégique. La structuration par les activités et les processus semble être une voie pertinente pour la performance, il s'agit de découper l'organisation en processus opérationnels et en processus supports pour ensuite modifier et améliorer ceux qui ne sont pas rentables.

Le contrôle de gestion peut aider à formaliser ces processus et surtout à mesurer les coûts de ces processus pour déterminer les marges et les leviers d'accroissement possible de valeur ajoutée. Il intervient aussi comme aide au positionnement des produits en proposant d'autres visions du coût complet, la méthode ABC plus orientée sur l'aide stratégique qu'au calcul des coûts dans une vision opérationnelle.

Selon l'approche moderne du contrôle de gestion, les quatre dimensions du contrôle de gestion se présentent comme suit : prévoir–mesurer–réagir–progresser.

L'enchaînement successif des phases afin de s'inscrire assurément dans une logique d'amélioration continue est présenté dans la célèbre roue de Deming. Cette dernière servira de source d'inspiration pour illustrer les quatre dimensions du contrôle de gestion moderne citées ci-dessus.

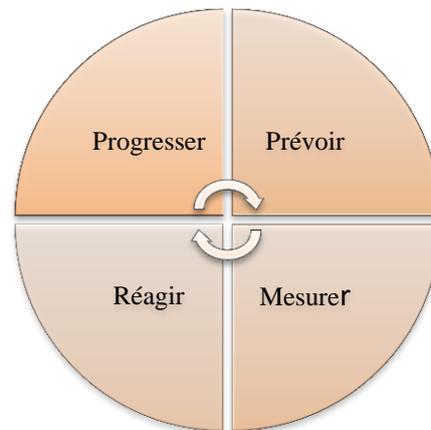
⁹⁰ AHSINA. K, **Op.cit.**, P 66.

⁹¹ LORINO. P, **Méthodes et pratiques de la performance**, éditions d'organisation, 3eme édition, Paris, 2003, P01.

⁹² BOUIN. X ET SIMON .F-X, **Op.cit.**, PP 17-18.

⁹³ ALAZARD. C, SEPARI. S, **Op.cit.**, P 15.

Figure N 07 : Les 4 dimensions du contrôle de gestion moderne



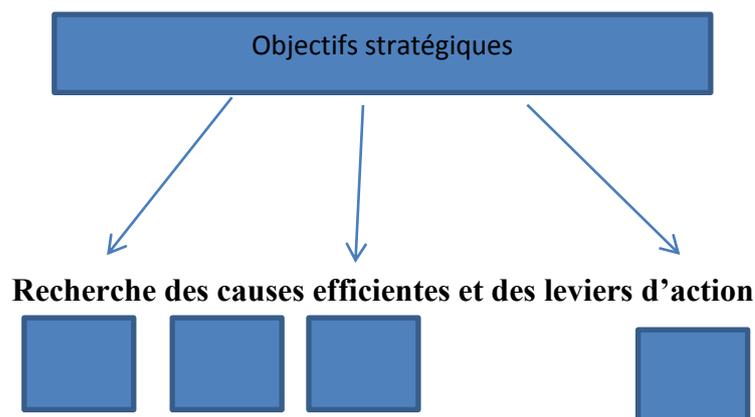
Source : BOUIN. X ET SIMON .F-X, Op.cit., P 17.

• **Logique stratégique-opérationnelle et le pilotage de la performance**

BOUQUIN. H (1997) évoque l'objectif poursuivi par le contrôle de gestion « moderne », il considère qu'il s'agit d'un côté de rapprocher la stratégie des opérationnel, et d'un autre côté décloisonner pour alléger la verticalité.

Selon LORINO. P (2003) : « **Il ne s'agit plus de partir d'un objectif financier global pour aboutir à des objectifs financier analytiques, par désagrégation, mais de partir d'objectifs stratégiques a des objectif opérationnels locaux a travers une analyse causes-effets** ». L'auteur remet en cause la logique de pilotage financière associée au modèle traditionnel et associe le contrôle de gestion « moderne » au pilotage de la performance. Il explique la logique stratégique-opérationnelle par la figure ci-dessous :

Figure N° 08: La logique stratégique-opérationnelle de pilotage



Source : LORINO. P, Op.cit., P39.

Objectifs et indicateurs fondés sur les leviers d'action dans les différentes unités contributrices

Cette logique est caractérisée par un certain degré de complexité, globalement, elle fondée sur la coordination des actions diverses, et les interactions internes aussi que externes, **avec des objectifs financiers, mais aussi sociaux et environnementaux.**

Cette complexité conduit le contrôle de gestion à piloter une performance globale en s'appuyant sur des indicateurs quantitatifs et qualitatifs, de créer des outils pour piloter des flux et motiver des acteurs⁹⁴.

De même pour (ALAZARD. C ET SEPARI. S, 2018), le contrôle de gestion est appelé à aider à allouer les ressources aux axes stratégiques du moment. En outre il doit aussi aider au pilotage des variables de la performance sociale demandée par les parties prenantes. On parle alors de pilotage de la performance globale.

- **La prise en compte des risques :** Dans le pilotage de la performance, gouvernement d'entreprise et risque deviennent indissociables et il est nécessaire de connaître les impacts des activités d'une entreprise sur ses parties prenantes en intégrant les risques liés⁹⁵.

2-2-2-Les outils du nouveau contrôle de gestion

Pour BOUQUIN. H (1997), Les modalités de mises en œuvre de ce nouveau contrôle de gestion sont diverses et variées : rénovation du langage comptable, gestion par les activités et les processus, contrôle de gestion des projets, gestion sans budgets, etc.⁹⁶

Pour (ALAZARD. C, SEPARI. S), le contrôle de gestion doit optimiser qualité, coût, délai, en utilisant tous les outils de résolution de problème tels que l'analyse de processus, les outils de gestion de la qualité⁹⁷.

Tableau N°05: Comparatif entre le contrôle de gestion classique et le contrôle de gestion moderne

	contrôle de gestion classique	contrôle de gestion moderne
objectifs	<ul style="list-style-type: none"> • Maitrise des couts ; • Mesure financière de la performance ; • Responsabilisation individuelle ; • La planification ; 	<ul style="list-style-type: none"> • Amélioration continue et Intelligence organisationnelle ; • Pilotage de la performance globale ; • logique stratégique-operationnelle ; • prise en compte des risques.
activités	Prévoir, mesurer, contrôler les coûts pour allouer les ressources et atteindre les objectifs	Prévoir, progresser, accompagner le changement, faire évoluer les outils, les systèmes d'information, les comportements.

Source : Elaboré par nos soins.

⁹⁴ ALAZARD. C, SEPARI. S, Op.cit., P 10.

⁹⁵ Pour plus de détails sur les impacts des activités d'une entreprise sur ses parties prenantes en intégrant les risques liés. Voir le tableau proposé par BOUIN. X ET SIMON .F-X, Les nouveaux visages du contrôle de gestion : outils et comportement, 4 ème édition, Dunod, Paris, 2015 au niveau de la page 15.

⁹⁶ AHSINA. K, Op.cit., P 66.

⁹⁷ ALAZARD. C, SEPARI. S, Op.cit., P 15.

3-Evolution du contrôle de gestion (Approche historique)

Comment le contrôle de gestion a pu perdurer malgré le tas de remises en cause d'ordre théorique et pratique ? Nous avons jugé opportun à partir de cette question d'évoquer la revue de littérature liée à l'approche historique du contrôle de gestion.

Cette dernière nous permettra de comprendre le fonctionnement et l'évolution du contrôle de gestion, ainsi qu'identifier les virées théoriques et pratiques qui ont fait du contrôle de gestion ce qu'il est aujourd'hui.

Rares sont les recherches qui ont abordé l'approche historique du contrôle de gestion proprement dit. Nous citons la recherche menée en France par BOUQUIN. H (1994) dont l'intitulé du livre "Les fondements du contrôle de gestion". En effet il existe d'autres recherches ZIMNOVITCH.H, (1999) qui ont examiné l'aspect historique du contrôle de gestion, mais il y a lieu de préciser que ces recherches ont visé soit l'analyse d'une période temporelle précise, soit certaines pratiques de contrôle de gestion (le calcul des coûts, l'évaluation des investissements, le contrôle budgétaire...).

En s'appuyant sur les différentes phases du contrôle de gestion et sur ces différents "sous-systèmes", la revue de littérature sur l'angle historique du contrôle de gestion permettra d'identifier des correspondances entre des époques et des pratiques dominantes.

A cet égard ZIMNOVITCH. H (1999) a mis en relation trois époques avec trois distincts outils de contrôle. Elles se présentent comme suit ⁹⁸:

- **Le siècle de la comptabilité dans la gestion de l'entreprise (1820-1920)**

Il se caractérise par deux principales sous-périodes :

- ✓ La naissance de la comptabilité industrielle (1820-1880) ;
- ✓ Evolution de la comptabilité de gestion (1880-1920) ;

Les chercheurs américains ont joué un rôle central dans l'apparition et l'évolution des techniques par leur dynamisme dans le domaine du « business history ». Dans ce contexte, (CHANDLER. A. D, 1977) à travers son livre intitulé "La main visible des managers" explique comment les outils modernes de gestion ont envahi les grandes entreprises américaines.

Dans la même veine, D'autres américains comme (JOHNSON. H. T, 1975, 1983), (POLLARD. S, 1965) et MITCHELL. F, 1995, 1997) ont également contribué dans cette thématique. En Europe, et notamment en France, plusieurs thèses durant la période qui s'étale entre (1992 et 1998) ont été consacrées à l'étude de l'évolution des techniques de gestion au cours du XIXème et XXème siècles.

- **Émergence et diffusion du contrôle de gestion (1920-1970)**

C'est à partir de cette époque qu'on peut parler du contrôle de gestion au vrai sens du terme. Il est à préciser que l'utilisation de cette appellation s'est imposée tardivement. Aussi, les avis divergent sur ce point, (FIOL. M ET JOUAULT. P, 1991) considèrent qu'entre 1920 et 1940 il convient de parler de contrôle opérationnel, tournant essentiellement autour de la "rationalisation des opérations productives de base".

⁹⁸ GUMB. B, Des mythes fondateurs du contrôle de gestion et de ses prolongements : le cas de l'informatique décisionnelle, Gestion et management, Université Robert Schuman - Strasbourg III, 2005, P 32.

Selon les mêmes auteurs, l'apparition du contrôle de gestion proprement dit était en 1960, et le contrôle de direction en 1990. A cette époque-là, la pensée qui régnait est que les activités simples sont contrôlées à travers les systèmes d'informations (structurées, programmables, répétitives etc.). Quant aux activités complexes (non structurées, non programmables, stratégiques etc.), les "solutions" informatiques butent encore sur des difficultés de conception, de cognition, de mise en œuvre ou autres.

La même époque a été marquée par l'intérêt que plusieurs auteurs ont porté au traitement des problématiques liées au contrôle de gestion, et par l'évolution des systèmes de traitement de l'information, ci-dessous une synthèse des principaux travaux :

- des témoignages quant aux pratiques de dirigeants (SLOAN 1963, IACocca 1984) ;
- exploitation d'archives d'entreprises, telle qu'elle a été menée par exemple par (PEZET.A, 1998) ou (BERLAND. N, 1999) en France ou (BOYNS. T, 1998) en Angleterre ;
- Travaux plus systématiques de comme ceux de CHANDLER ou de JOHNSON. H. T & KAPLAN. R. S (1987) ;
- développement des business schools et des cabinets conseils en organisation.

A propos de cette période, ZIMNOVITCH. H distingue deux sous-périodes : La première entre (1920 et 1950), elle concerne élaboration des outils et la seconde entre (1950 et 1970), elle est liée à la conceptualisation des pratiques. Ladite période représente une période cruciale dans la formulation du contrôle de gestion tant que discipline.

- **Remise en cause et refondation du contrôle de gestion (à partir de 1970)**

Au cours de cette période, plusieurs axes de contrôle de gestion ont été remis en cause. Des publications comme la Harvard Business Review baignaient dans un consensus plutôt positiviste sur les fonctions de contrôle, plusieurs courants de scepticisme, voire de criticisme, vont avoir l'occasion de s'y exprimer⁹⁹. Cet environnement de doute a vu apparaître des outils ambitieux (comme le BBZ)¹⁰⁰.

Selon ZIMNOVITCH, le contrôle de gestion a connu son entrée en la phase de refondation à partir de 1985 et ce, après que (PORTER, 1985) nous eût livré sa "chaîne de valeur". Plusieurs débats ont été déclenchés autour d'outils tels que la comptabilité par activité, les coûts cibles ou la BSC, cette période est l'objet d'un foisonnement de littérature sur l'évolution (ou révolution) des pratiques managériales, agrémenté d'ailleurs d'un grand nombre d'enquêtes aux conclusions souvent hétérogènes.

Cette fin de siècle a été marquée par l'avènement, non plus dans les laboratoires, mais sur le terrain, de cette nouvelle génération de solutions informatiques : les progiciels de gestion intégrés.

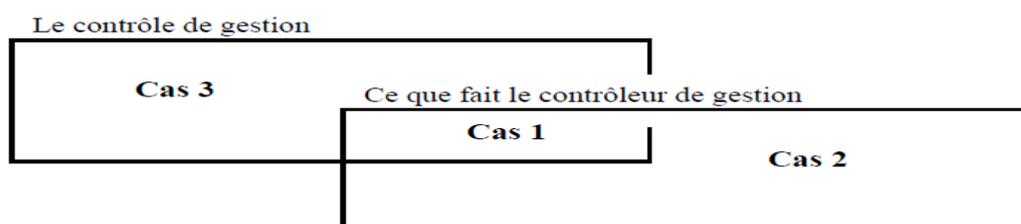
⁹⁹ GUMB. B, Op.cit., P 35.

¹⁰⁰ ZIMNOVITCH. H, La recherche historique en contrôle de gestion, In faire de la recherche en contrôle de gestion, Vuibert, FNEGE, 1999, P 167.

4-Acteurs du contrôle de gestion

« Si l'on peut dire que la comptabilité est ce que pratiquent les comptables, le marketing ce que pratiquent les commerciaux, **la pratique des contrôleurs ne recouvre qu'une partie du contrôle de gestion** »¹⁰¹. Bouquin (2001) illustre cette situation par la figure ci-dessous:

Figure N°09: Sphère du contrôleur et sphère du contrôle



Source : BOUQUIN.H, Op.cit., P 76.

Il confirme ainsi que « le contrôle de gestion, processus, ne peut être assimilé à ce que fait, dans une organisation donnée, le contrôleur de gestion. Certes, il intervient dans le processus de contrôle de gestion, comme son architecte et son animateur (Cas 1).

Pourtant les contrôleurs de gestion sont souvent accaparés par d'autres tâches (Cas 2), très variées au demeurant, d'une entreprise à l'autre (comme la gestion financière, l'informatique, la comptabilité, etc.). Mais le processus de contrôle de gestion se déroule aussi sans contrôleur (Cas 3)¹⁰²».

C'est donc commettre une grave erreur d'imaginer que le contrôleur de gestion exerce le contrôle.¹⁰³ Or, c'est le risque qu'encourent toutes les analyses qui, à partir d'un diagnostic sur le contrôle de gestion, en déduisent une conduite ou des pratiques à adopter pour le contrôleur de gestion.

En effet, dans l'activité des contrôleurs de gestion, deux rôles sont fréquemment distingués :

- **Le rôle du technicien :** Il se charge de la collecte de l'information et de la maintenance du système,
- **Le rôle relatif à d'aide à la décision.**
-

Le temps où les contrôleurs de gestion, isolés dans leurs bureaux, dédiaient la majeure partie de leur activité à leur rôle de technicien serait donc révolu : ils devraient devenir des partenaires actifs dans la prise de décision¹⁰⁴.

Plusieurs articles, notamment (JABLONSKY ET KEATING, 1995 ; COOPER, 1996A, 1996B ; SIEGEL, 2000B ; BURNS ET YAZDIFAR, 2001) ont évoqués le peu d'alternatifs qu'a la profession « contrôleur de gestion ». Deux raisons sont invoquées à cela :

¹⁰¹BOUQUIN. H, PESQUEUX. Y, Op.cit., P 94.

¹⁰² BOUQUIN. H, Op.cit., P 76.

¹⁰³ ANTHONY. R. N, Op.cit., P 28.

¹⁰⁴ LAMBERT. C, La fonction contrôle de gestion. Contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation, Thèse en vue de l'obtention du grade de Docteur en Sciences de gestion, Gestion et management, Université Paris Dauphine - Paris IX, 2005, P 12.

- **La diffusion des nouveaux systèmes d'information** : Les progiciels de gestion permettent désormais aux managers opérationnels d'avoir directement accès à une grande quantité d'information.
- **L'instabilité de l'environnement** : souvent associée à l'intensification de la concurrence, implique une réactivité croissante et donc des analyses immédiatement disponibles et adaptées à la prise de décision.

Les « nouveaux » contrôleurs de gestion, désormais déchargés des tâches bureaucratiques de collecte de données grâce aux systèmes d'information, pourraient donc accorder plus de temps à l'aide à la décision. Afin de répondre aux nouvelles contraintes de l'environnement, ils seraient dans l'obligation de quitter leur tour d'ivoire pour se rapprocher de l'activité opérationnelle.

C'est à cette condition que les analyses qu'ils fournissent aux managers opérationnels seront jugées utiles pour la prise de décision. Tel est le scénario diffusé par les revues professionnelles. Mais, un simple regard vers le passé nous incite à prendre avec prudence cette « nouvelle »¹⁰⁵.

Le contrôle comme processus (plutôt que moment) ne se réduit donc pas à ce que font les membres des départements « contrôle de gestion » (qui participent au processus, alors que les managers en sont les principaux vecteurs), ni même au contrôle de gestion (on pense au processus de contrôle stratégique et opérationnel).

Une telle approche en termes de processus éloigne ainsi notre regard des individus pour nous focaliser sur les tâches à accomplir (missions) et nous incite à considérer d'abord les fonctions génériques à remplir, principalement que les personnes particulières qui en auront la charge, ce qui donne au contrôle cet aspect impersonnel, bien qu'il s'exerce potentiellement sur chaque individu.¹⁰⁶

A la lumière de la revue de littérature présentée ci-dessus, nous déduisons que le contrôleur de gestion ne concoure qu'à une partie du contrôle de gestion et que ce dernier se déroule aussi sans contrôleur de gestion. Les managers à leur tour sont les principaux vecteurs. Nous touchons l'aspect impersonnel du contrôle de gestion, du moment où l'approche en terme de processus s'impose en incitant de se focaliser sur les missions du contrôle de gestion plutôt que sur les personnes qui en charge.

5- Objectifs et missions du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est une des fonctions essentielles de l'entreprise dont la mission principale consiste à aider à la décision et participer à un dispositif de gouvernance des entreprises et de bien d'autres organisations¹⁰⁷.

5-1-Missions du contrôle de gestion

La principale mission du contrôle de gestion est le pilotage en ses deux dimensions¹⁰⁸:

- Le pilotage de la performance et ;

¹⁰⁵ LAMBERT. C, **Op.cit.**, P 12.

¹⁰⁶ MAGNE. L, BAZIN. Y, **Le contrôle comme pratique (control- as- practice) – proposition d'une autre grille de lecture du contrôle organisationnel**. Comptabilités et innovation, Grenoble, France, 2012, P 02.

¹⁰⁷ EL IDRISSE. R, **Etude sur le contrôle de gestion dans les entreprises de la province de Safi – Maroc**, international Journal of Economics & Strategic, Management of Business Process (ESMB), Vol.11 pp 33-38, 2018, P 02.

¹⁰⁸ **Ibid.**, p04.

- Le pilotage du changement.

En premier lieu, nous nous intéressons au concept de pilotage, Selon DEMEESTERE. R, il s'agit « d'une démarche de management qui relie stratégie et action opérationnelle et qui s'appuie, au sein d'une structure, sur un ensemble de systèmes d'informations comme les plans, les budgets, les tableaux de bord, la comptabilité de gestion, qui constitue le contrôle de gestion ¹⁰⁹».

En ce sens, le pilotage semble un synonyme parfait du contrôle de gestion et donc le contrôle de gestion constitue un système d'aide au pilotage¹¹⁰.

En matière de pilotage de la performance, le contrôle de gestion doit remplir, dans toute entreprise, deux rôles : le pilotage de l'efficacité (gérer les facteurs clés de compétitivité par un ensemble de décisions et d'actions stratégiques) et le pilotage de l'efficience (gérer les moyens opérationnels pour atteindre les objectifs fixés).

Pour ce qui est pilotage du changement, le contrôle de gestion ne peut se comprendre sans une référence à l'environnement des entreprises qui les contraint à évoluer et à s'adapter. Il s'agit d'un collaborateur de l'apprentissage organisationnel, voire un système d'aide au pilotage du changement du moment qu'il constitue une aide :

- à la réactivité stratégique par la mesure permanente du couple valeur/coût ;
- à l'amélioration opérationnelle par des démarches Kaizen ;
- au changement organisationnel avec, notamment, la régulation des comportements.

Du moment qu'il n'y a pas de performance sans adhésion d'acteurs et que la conduite du changement organisationnel est encouragée par la logique de performance. Il est à souligner que les deux missions principales du contrôle de gestion sont complémentaires. Divers actions et tâches sont réalisés tout au long des phases du processus de contrôle de gestion le témoignent.

5-2- Objectifs du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est contraint de redéfinir ses objectifs en fonction de l'environnement complexe, incertain et en perpétuelle évolution dans lequel l'entreprise évolue. En effet, le contrôle de gestion doit permettre d'aider à allouer les ressources aux choix stratégiques, Il doit optimiser qualité, coût et délai. Il doit également aider au pilotage des variables de la performance sociale exigée par les parties prenantes.

-Le contrôle de gestion est tenu de contribuer à l'amélioration permanente de la performance de l'organisation en découpant cette dernière en processus opérationnels et processus supports. Cette contribution se fait à l'aide de la formalisation des processus et la mesure des coûts de ces processus pour déterminer les marges et leviers d'accroissement de valeur ajoutée.

- Enfin, en contrôle de gestion, on doit pouvoir connaître les impacts des activités d'une entreprise sur les parties prenantes comme le montre le tableau ci-après:

¹⁰⁹ EL IDRISSE. R, Op.cit., P 04.

¹¹⁰ LORINO. P, cité par IDRISSE. R, Op.cit., P 04.

Tableau N° 06: Impacts des activités d'une entreprise sur les parties prenantes

Activités (non exhaustif)	Impact valeur client	Impact valeur salariés	Impact valeur actionnaires	Impact valeur sociétale
Vendre	×		×	
Approvisionner				
Gérer les stocks				
Livrer	×		×	
Produire	×		×	×
Investir		×	×	×
Gestion des ressources humaines	×	×	×	×
Gestion administrative, économique et comptable	×	×	×	×
Gestion environnementale...	×	×	×	×

Source : EL IDRISSEI. R., Op.cit., P 35.

L'objectif actuel du contrôle de gestion est d'être un système d'information et de pilotage permanent de l'ensemble de l'organisation. On ne demande pas au contrôle de gestion de calculer les coûts et les résultats a posteriori mais de suivre en permanence la performance de l'ensemble des activités pour aider en temps réel les prises de décision tout au long du processus de contrôle de gestion. Les objectifs du contrôle de gestion en fonction d'un axe de temps peuvent être synthétisés comme suit ¹¹¹:

- **Auparavant** : l'objectif du contrôle de gestion était la maîtrise des coûts Prévoir, mesurer, contrôler les coûts pour allouer les ressources et atteindre les objectifs.
- **Aujourd'hui**, on ajoute un deuxième ensemble d'objectifs : l'amélioration continue des processus, Prévoir, progresser, accompagner le changement, faire évoluer les outils, les systèmes d'information, les comportements.

La principale mission du contrôle de gestion est de piloter la performance et assurer le changement vers le meilleur. Le contrôle de gestion a toujours été associé à la performance. Il s'agit d'un concept difficile à définir, nous proposons dans ce qui suit les éléments théoriques relatifs au concept de la performance.

6- La performance

Dans l'environnement actuel, caractérisé par une rude concurrence, la mondialisation et l'ouverture des marchés à l'international, la performance est devenue le garant de la survie et la pérennité de son organisation.

6-1- essai de définitions du concept « performance »

« Le concept de performance revêt une dimension subjective et relève avant tout d'un choix culturel, et c'est ce qui explique sans doute la fécondité et la richesse des réflexions critiques sur le concept, et la floraison d'un certain nombre d'outils et d'instruments qui se proposent de le mesurer »¹¹².

¹¹¹EL IDRISSEI. R., Op.cit., P 35.

¹¹² SANNI-YAYA.H, la problématique de la performance organisationnelle, ses déterminants et les moyens de sa mesure : une perspective holistique et multicritérielle, DOCUMENT DE TRAVAIL 2003-036, Faculté des sciences de l'administration, Université Laval Québec (Québec), Canada, P02.

OTLEY.D (1999) identifie de façon universelle les différentes dimensions qui s'attache aux systèmes de pilotage de la performance des entreprises dans les pays émergents et notamment en Afrique, Il s'agit de :

- les dispositifs techniques et pratiques concrètes de modélisation des coûts (comptabilité de gestion), de prévision et de suivi de l'activité et de la performance (plans et budgets), de mesure des performances opérationnelles et stratégiques (indicateurs et tableaux de bord) ;
- les modalités d'intéressement des managers et des salariés à la réalisation des objectifs assurant la convergence des comportements (récompenses et sanctions, primes, bonus, promotions, etc.) ;
- les modes de gouvernance et d'organisation administrative de l'entreprise (avec par exemple les relations entre la famille et les managers dans les PME familiales, entre le siège et les filiales locales dans les groupes multinationaux, le rôle des expatriés, la forme et la fréquence du reporting, etc.) ;
- les dimensions informelles et culturelles de la régulation interne de l'entreprise (adaptation de la culture nationale, usages et règles liés aux groupes sociaux, ethniques, religieux, au genre, etc. mais aussi mythes et valeurs propres à l'histoire de l'entreprise).¹¹³

6-2- Mesure de la performance

La culture, le contexte sociopolitique, l'entité propre à chaque entreprise se sont à l'origine des réponses différentes liées à la mesure de la performance. Le concept de la performance, la mesure de la performance sont au cœur des préoccupations des chercheurs tant dans le domaine des sciences économiques que dans celui des sciences de la gestion. Cependant, mesurer la performance est une tâche complexe frustrante, difficile qui représente un vrai défi¹¹⁴.

LORD. K indique que, «...ce qui ne se mesure pas, n'existe pas¹¹⁵ ». La mesure est donc une question centrale pour les dirigeants d'entreprises. C'est l'idée que traduit l'expression américaine « *What gets measured gets managed !* », que l'on peut traduire en français par « on ne gère bien que ce que l'on mesure¹¹⁶ ».

De ce fait, il n'est pas possible de gérer sans mesurer ce qu'on cherche à gérer. Ainsi, mesurer permet de démystifier toute ambiguïté et de clarifier les concepts vagues et oblige d'agir.

Traditionnellement, l'aspect financier est resté pendant longtemps l'unique critère utilisé par les décideurs pour évaluer la performance, or qu'aujourd'hui cette approche purement financière est largement critiquée à cause de son caractère passif, autrement dit elle ne permet pas aux managers de prévoir des situations futures ainsi que les actions nécessaires.

En plus de l'information purement financière, il est nécessaire d'introduire d'autres aspects pas moins importants que l'aspect financier, tel que les aspects sociaux, politiques, culturels et écologiques. Au début des années 1990, plusieurs auteurs ont proposé des modèles de mesure de la performance en tenant en compte les enjeux opérationnels des organisations en parallèle des enjeux financiers.

¹¹³ AWALEH OSMAN.M et MEYSSONNIER.F, Une contribution à l'étude du contrôle de gestion en Afrique : le cas des entreprises de Djibouti, PP 02-03.

¹¹⁴ SANNI-YAYA.H, Op.cit., P 04.

¹¹⁵ SANNI-YAYA.H, Op.cit., P 04.

¹¹⁶ GIRAUD. F, SAULPIC. O, BONNIER .C ET FOURCAD .F, Contrôle de gestion et pilotage de la performance, édition Gualino, 3^{ème} édition, 2008, P27.

Le pilotage de la performance exige que cette dernière soit mesurée, nous exposerons dans ce qui suit trois modèles de références seront présentés: le modèle de MORIN et AL. (1994), le modèle d'ATKINSON ET AL. (1997) et le modèle de KAPLAN et NORTON (1992).

6-3-Les caractéristiques des systèmes de mesure de la performance

Malgré le grand nombre de critères proposés visant de caractériser les systèmes de mesure de la performance, A notre connaissance, il n'existe pas dans la littérature de consensus sur une grille de lecture unificatrice dans le contexte PME qui est différemment présentée par les auteurs. Parmi ces propositions, on peut citer :

- *La proposition de GLOBERSON (1985) et MASKELL (1989) :*

Ces auteurs se sont intéressés à la description des systèmes mesures de la performance et ont proposé un ensemble de directives exposant les caractéristiques de ces systèmes. Il est a noté que ceux-ci ont été souvent repris dans la littérature (DIXON et Al, 1990; LYNCH and CROSS, 1991; NEELY et al., 1996a). Après une révision complète de la littérature, NEELY et al. (1997) révèlent que beaucoup des caractéristiques sont dupliquées ou sont jugés pour être désirable. Au terme, ils identifient donc un ensemble de 22 caractéristiques¹¹⁷.

Ci-dessous nous présentons certains aspects des systèmes de mesures de la performance.

1. Aspect stratégique (Traditionnels versus stratégiques) : Le lien entre la stratégie et les mesures de la performance surgit sur deux situations, selon le modèles traditionnels(ATKINSON et WATERHOUSE 1997; BOURNE et AL. 2000; DIXON et AL.1990; GOOLD 1991; KAPLAN et NORTON 1992, 1996; KEEGAN et AL. 1989; LYNCH et CROSS 1991; MCADAM et BAILIE 2002; NEELY et AL. 1994; SINK 1986), le manque de lien entre les mesures de la performance et la stratégie a été considéré comme le principal obstacle devant l'efficacité des systèmes de mesures de la performance. A l'opposé, d'autres modèles tels que le BSC (KAPLAN and NORTON 1996) et le pyramide de performance (LYNCH and CROSS 1991) ont mis en exergue le lien entre la stratégie poursuivie et les mesures de la performance. De même, ils mettent l'accent sur l'intérêt de ce lien pour les entreprises.

Le lien entre stratégie et la mesure de la performance est particulièrement importante dans les PME. La littérature scientifique semblait expliquer que les dirigeants de PME regardent la planification avec un certain scepticisme, et la mise en place d'un système de mesure de la performance pourrait encourager les dirigeants à accordent une importance aux activités stratégiques.

En outre, le rapport entre stratégie et activités opérationnelles doit être rendu explicite pour éviter de perdre sur les aspects opérationnels. Un certain nombre d'études viennent confirmer ces conclusions. ABERNETHY et LILLIS (1995) montrent que les entreprises suivant une stratégie plus flexible, se rapprochant de la différenciation, utilisent moins d'indicateurs financiers traditionnels et plus d'indicateurs de performance qualitatifs.

LANGFIELS-SMITH K. (1997) fait, pour la période comprise entre 1972 et 1992, une recension des recherches étudiant les relations entre différents types de stratégies et différents types de systèmes de contrôle.

¹¹⁷ OUHADIS, JAMAL.Y et HAMLIRI.A, Les attributs des systèmes de mesure de la performance des PME marocaines : Les résultats d'une recherche empirique, la revue marocaine du contrôle de gestion, N 1, 2018, P 03.

Il conclut que ces études démontrent clairement que les caractéristiques des systèmes de contrôle utilisés par les entreprises diffèrent selon qu'elles suivent une stratégie de différenciation (ou de type prospecteur) ou une stratégie de leadership des coûts (ou de type défendeur)¹¹⁸.

2. Aspect financier (Financiers versus multidimensionnels) : Les systèmes de mesure de la performance traditionnels s'attachent aux mesures financières. Celles-ci ont été largement critiquées par bon nombre d'auteurs pour l'absence de la notion de l'équilibre. Par conséquent, plusieurs modèles plus équilibrés ont vu le jour après la moitié des années 80. Cependant, les auteurs ne s'accordent pas sur la notion de l'équilibre que devrait avoir les mesures de la performance. Différentes acceptations et approches de l'équilibre des mesures de la performance ont été élaborées par les auteurs par rapport à la notion de l'équilibre des mesures de la performance.

KEEGAN et al. (1989) écrivait au sujet de l'équilibre entre les mesures internes et externes; LYNCH et CROSS (1991) propose d'équilibrer des mesures par rapport aux différents niveaux d'organisation; FITZGERALD et al. (1991) accordent une attention particulière au rapport des résultats-déterminants; et KAPLAN et NORTON (1992) propose d'équilibrer les quatre perspectives par des mesures de nature (financier et non-financier) et des objectifs des mesures (interne et externe). Ces travaux sont néanmoins complémentaires que antagonistes puisque l'équilibre définie dans une approche vient compléter et enrichir celles relevant des autres approches¹¹⁹.

D'autres auteurs utilisent l'appellation « traditionnel » pour indiquer le critère « financier » et l'appellation « non traditionnel » pour marquer le critère « non financiers ».

Dans leur forme *traditionnelle*, les contrôles ont une dominante financière et sont principalement basés sur des outils tels que les budgets ou les outils de mesures de la performance financière. Dans leur forme *non traditionnelle*, les contrôles intègrent la dimension non financière, ont une orientation de plus long terme et doivent permettre tant à l'entreprise qu'aux individus de s'adapter à leur environnement. De nouveaux outils et méthodes ont donc vu le jour tel que la BSC ou l'ABC pour répondre à ces besoins. S'il est clair que la nature de ces systèmes est différente, plusieurs auteurs (ARNAUD et AL, 2001) soulignent également leur complémentarité.¹²⁰

3. La fonction du système de mesure de la performance (Proactifs versus réactifs) : La fonction que les systèmes de mesure de la performance remplissent au sein de l'entreprise peut prendre deux formes.

La première est préventive et d'anticipation : les systèmes de mesures sont donc qualifiés de « proactifs ».

Alors que la deuxième est réactive : dans ce cas les systèmes ont au contraire une fonction plus informative destinée à permettre la mise en œuvre des actions correctrices.

Or, une mission importante du contrôle de gestion consiste à permettre une gestion des risques (stratégiques, opérationnels, financiers).

¹¹⁸ OUHADIS, JAMALY et HAMLIRIA, Op.cit., P 04.

¹¹⁹ Ibid.

¹²⁰ SANTIN. S et VAN CAILLIE. D, Le design du système de contrôle de gestion des PME : une quête de stabilité adaptative, Actes du 29ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité (AFC), Cergy-Pontoise, 2008, P05.

Les systèmes de mesures de la performance dont le contenu se construit sur la stratégie et les facteurs clés de succès de l'entreprise, peut jouer un rôle dans le management de ces risques.

Les indicateurs devraient informer, en temps opportun, les gestionnaires des événements susceptibles d'influencer défavorablement l'atteinte des objectifs. Ceux-ci devraient pouvoir réagir en temps opportun afin de contrôler ces risques. Parce qu'ils incorporent des données non financières sous la forme d'objectifs à atteindre ou indicateurs de suivi de la performance, les systèmes de mesure de la performance fournissent de l'information pour agir en amont sur les déterminants des résultats financiers.

De nombreux auteurs (WHITE, 1994 ; KAPLAN, 1995 ; SAID, HASSABELNABY et WIER, 2003) évoquent la recherche de réactivité en tant que caractéristique des systèmes de mesure de la performance. Elle implique que le contenu des systèmes de mesure de la performance soit actualisé et diffusé rapidement et être composé d'indicateurs permettant de prévoir les résultats financiers. Les indicateurs devraient informer, en temps opportun, les gestionnaires des événements susceptibles d'influencer défavorablement l'atteinte des objectifs. Ceux-ci devraient pouvoir réagir en temps opportun afin de contrôler ces risques¹²¹.

4. Centralisés versus décentralisés: Il existe deux types de systèmes de mesure de la performance, « centralisé » et « décentralisé ».

Le système centralisé : Au niveau des entreprises qui disposent d'un système centralisé, on constate peu d'autonomie est laissée au personnel et la démarche de contrôle est de type « top-down ».

Le système décentralisé : En présence de ce type de système dans l'entreprise, le personnel disposant de plus d'autonomie et cette décentralisation impliquant souvent une certaine formulation du contrôle.

6-4- Les modèles de mesure de la performance

Avant 1980, la performance en gestion était principalement axée sur la dimension financière, une vision à court terme et basée sur des chiffres historiques de plus on s'intéressait avant tout à satisfaire les intérêts des actionnaires.¹²²

Dans le courant des années 1980, l'environnement dans lequel les entreprises opèrent a connu de nombreuses mutations, et afin que les entreprises demeurent performantes, elles doivent gérer les nouvelles contraintes et menaces de l'environnement caractérisé par : la libéralisation des marchés, des contextes économiques en crise, l'émergence de problématiques sociales et environnementales.

Dans ce nouveau contexte dans lequel la performance financière est devenue clairement insuffisante, BOURGUIGNON. A (1997) considère que la performance désigne la réalisation des objectifs organisationnels, quelles que soient la nature et la variété de ces objectifs.

Selon le même auteur la performance est multidimensionnelle, à l'image des buts organisationnels ; elle est subjective et dépend des référents choisis (buts, cibles)¹²³.

¹²¹ OUHADI.S, JAMAL.Y et HAMLIRI.A, Op.cit., PP 04-05.

¹²² PICARD.A, Développement d'un cadre de mesure de performance d'une transformation de culture organisationnelle : le cas de la migration vers le modèle de soins Planetree au CHU Sainte-Justine. Sciences de la gestion (Stratégie), Mémoire présenté en vue de l'obtention du grade de maîtrise ès sciences (M. Sc.), HEC MONTRÉAL, 2013, P 08.

Partant de là, nous constatons qu'il ne s'agit plus seulement des systèmes de contrôle de gestion qui s'assurent de la maîtrise des processus et de l'optimisation des ressources internes mais de fournir aux managers les moyens de gérer l'ensemble de ces risques et contraintes. Le pilotage de la performance s'entend alors comme l'ensemble des moyens mis en œuvre pour permettre à l'entreprise d'atteindre cette multitude d'objectifs organisationnels¹²⁴. Cette situation a donné naissance à plusieurs modèles de mesure de la performance dans les années 1990. Ces modèles de performance ont accompagné et sont le miroir de l'évolution des systèmes de contrôle de gestion. Le renouveau du contrôle de gestion s'exprimerait alors par deux termes clés : la « performance » et le « pilotage ».¹²⁵

Au tour de cette réflexion théorique axée sur l'approche multidimensionnelle, plusieurs modèles ont vu le jour, Ils peuvent se décliner en trois catégories : le tableau de bord prospectif, ou BSC, les matrices de mesure de la performance et les modèles des parties prenantes.

Ces modèles de mesure de la performance montrent l'évolution du concept de la performance à une performance multidimensionnelle, cela a eu des répercussions sur les systèmes de contrôle de gestion et sur mes missions. Partant de-là l'introduction de la performance organisationnelle impose sur le contrôle de gestion de ne pas se limiter à l'optimisation des ressources et à la maîtrise des processus interne et passer à ce qui est pilotage de la performance sous ces différentes formes.

LORINO. P (1995b)¹²⁶, affirme que face à la montée de la complexité et de la turbulence de l'environnement des entreprises, un contrôle essentiellement axé sur la mesure des performances est dépassé. LORINO. P dès 1995, avançait déjà une nouvelle dimension du contrôle, celle du pilotage comme science de l'interprétation.

Les évolutions récentes mettent l'accent sur l'interprétation des acteurs de l'organisation. « Le pilotage apparaît comme une chaîne complexe de jugements individuels et collectifs dont rien n'assure qu'elle ait un concepteur d'ensemble, un architecte individualisé qui tournerait les manivelles» (ECOSIP, 1996). Comme nous le confirme BESSIRE (1999), « le pilotage de la performance tend à se substituer à l'expression historique de Contrôle de gestion, jugée dépassée ... ».¹²⁷

LORINO. P souligne que « le passage du contrôle au pilotage se traduit par un basculement connexe et simultané : du paradigme de la mesure, corollaire du contrôle, au paradigme de l'interprétation, corollaire du pilotage »¹²⁸.

¹²³ BOURGUIGNON. A, Sous les pavés la plage... ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable : l'exemple de la performance, Comptabilité - Contrôle - Audit 1997/1 (Tome 3), p. 89-101, P 91.

¹²⁴ DANGEREUX. K, Contrôle de gestion et innovation produit : observation et interprétation des influences réciproques, Thèse présentée en vue de l'obtention du grade de Docteur en sciences de gestion, Université Montpellier, 2016, P 52.

¹²⁵ Ibid., P 53.

¹²⁶ LORINO. P, Comptes et récits de la performance, Edition d'Organisation, 1995.

¹²⁷ PENDARIES. M, Le pilotage par la valeur de la performance des organisations: cas des entreprises industrielles gérées par affaire, thèse présentée en vue de l'obtention du doctorat en sciences de gestion, Université de la méditerranée – Aix – Marseille II, 2011, P 31.

¹²⁸ Ibid., P 33.

Section 04 : Approches théoriques permettant de justifier l'émergence des pratiques de contrôle de gestion

Le phénomène que nous cherchons à comprendre, c'est-à-dire le contrôle de gestion dans le contexte spécifique de la PME, nous incite à nous poser deux questions essentielles: Dans quel contexte le contrôle de gestion émerge ? Et est-ce que le contexte de la PME en fait partie ? Quels sont les éléments qui renforcent le besoin de pratiquer le contrôle de gestion ?

Nous cherchons donc à travers cette section à répondre à ces interrogations pertinentes. Il s'agit dans un premier lieu d'identifier le contexte dans lesquels émergent les pratiques de contrôle de gestion. En s'appuyant sur la revue de littérature, nous visant de dégager et les éléments à travers lesquels le contrôle de gestion peut prendre du sens dans les organisations.

A la lumière des résultats de l'étude de cas de structuration tardive de la gestion d'une entreprise familiale en forte croissance réalisée par MEYSSONNIER. F et ZAWADZKI. C (2008) qui porte sur la mise en place du contrôle de gestion dans une PME. L'implémentation du CDG dans cette PME dans le cadre d'une recherche action a échoué. L'auteur indique que le besoin en techniques de gestion et la façon dont le système de contrôle de gestion est mis en place dépend d'un ensemble de facteurs dont la volonté des acteurs (facteur subjectif), de la qualité technique des outils (facteur objectif) et des situations de gestion (facteur contextuel)¹²⁹. Ceci implique que le contrôle de gestion ne prend sens que si il répond aux besoins exprimés en la matière est révélé.

1- La notion du besoin en « contrôle de gestion »

Présentement, on sait de plus en plus comment faire les choses et de moins en moins pour quoi les faire ? Alors que la question pour quoi faire est la question la plus importante et la plus compliquée. Ce qui fait que savoir mettre en place un système de contrôle de gestion n'est pas aussi compliqué que comprendre pourquoi l'implanter ?

A notre sens, l'existence ou non du contrôle de gestion dans une entreprise ainsi que la forme qu'il doit prendre exige de passer par le questionnement relatif à la finalité et du sens que prend le contrôle de gestion dans l'entreprise d'une façon générale et plus particulièrement dans la PME (le contexte étudié). La littérature relate les changements qu'ont connus les principaux besoins des entreprises vis-à-vis du contrôle de gestion.

Tableau N° 07: Extensions des besoins en contrôle de gestion

Besoins – demandes initiales	Extension des besoins
Analyse, suivi de la production	Analyse, suivi de toutes les fonctions, toutes les activités
Vision interne	Vision interne et externe
Organisation verticale cloisonnée	Structure transversale aplatie
Données quantitatives et financières	Données quantitatives, qualitatives et financières
Analyse statique et ponctuelle	Analyse dynamique avec amélioration permanente
Analyse du passé	Analyse rétrospective et anticipatrice
Analyse opérationnelle	Analyse stratégique, tactique et opérationnelle
Contrôle-vérification	Contrôle : pilotage de la performance
Homme exécutant	Acteur décideur responsable
Concept clé : productivité	Concept clé : performance

Source : EL IDRISSE. R, Op.cit., P 35.

¹²⁹ MEYSSONNIER. F, ZAWADZKI. C, l'introduction du contrôle de gestion en P.M.E étude d'un cas de structuration tardive de la gestion d'une entreprise familiale en forte croissance, Revue internationale PME: Économie et gestion de la petite et moyenne entreprise, 21(1), 2008, P 15.

Le contexte des organisations a fait évoluer le discours portant sur la performance à la performance organisationnelle, cette dernière se situe à tous les niveaux, la production, les clients, l'organisation, etc. Elle est donc transversale. Cela a fait qu'il ne faut pas voir le contrôle de gestion seulement dans sa dimension technique, il faut passer à une perception plus large, le voir en sa dimension managériale et se demander à quoi il peut servir ?

Partant de ce constat, il nous semble pertinent d'interroger la littérature spécialisée en la matière afin de tirer des éléments de réponses à la question du sens que prend le contrôle de gestion dans une organisation. Au niveau de la littérature, plusieurs éléments ont été présentés en tant que réponse à la question : qu'est ce qui renforce le besoin de pratiques de contrôle de gestion ? Selon LOUITRI. A, MRANI ZENTAR.S et NARO. G, l'accroissement de la taille d'une entreprise renforce le besoin d'outils de pilotage de l'activité¹³⁰.

Ces recherches récentes confortent ainsi l'hypothèse de la « nature de l'offre » comme facteur de contingence. Plus précisément, il ressort de ces recherches que les entreprises qui se concentrent sur un segment de la chaîne de la valeur (et en particulier la production) et qui ont de nombreux clients à qui elles proposent des produits standardisés ont un besoin en contrôle de gestion moins important ou différent des entreprises ayant quelques clients aux besoins spécifiques et qui gèrent la réponse à ces besoins de façon intégrée (de la conception à la vente en passant par la fabrication)¹³¹.

MISIASZEK.E et ORIoT.F (2012) évoquent l'environnement dans lequel les PME opèrent (plus précisément la concurrence) en tant qu'élément qui renforce le besoin du contrôle de gestion dans ces entreprises. « Confrontées à une concurrence vive au niveau mondial et à la nécessité d'une prise de décision rapide dans un environnement incertain et changeant, de plus en plus de PME expriment désormais le besoin, pour survivre et prospérer, de disposer de systèmes de management de leur performance stratégique »¹³².

À la lumière des résultats de DAVILA.T (2005), l'émergence d'un système de pilotage global est affectée par l'augmentation de la taille de l'entreprise et l'âge de l'organisation. Le même auteur évoque d'autres facteurs favorisant le développement de ces systèmes, il s'agit de recours à un « venture capital » permettant de financer la croissance lorsque l'endettement financier a atteint ses limites, le remplacement du fondateur au profit d'un directeur général¹³³. C'est en présence de ces facteurs que le management informel laisse place à l'émergence d'un système de pilotage global.

MOORES. K et YUEN. S (2001) dans leurs travaux qui portent sur les pratiques de contrôle de gestion dans les firmes en croissance ont adopté une vision par le cycle de vie, ils ont conclu que le contrôle de gestion se formalise au fur et à mesure de la croissance de l'entreprise¹³⁴.

¹³⁰LOUITRI. A, MRANI ZENTAR.S et NARO. G, **ERP et contrôle de gestion dans les PME marocaines en croissance : cas de mènara préfa**, éditions universitaires européennes, 2017, P 03.

¹³¹**Ibid**, P 05.

¹³² MISIASZEK.E et ORIoT.F, **Le Balanced Scorecard au filtre d'une PME française Ou pourquoi les PME préfèrent le « sur-mesure »**, Université de Toulouse, Toulouse Business School, Revue française de gestion – N° 225, 2012, P 28.

¹³³ DAVILA. T, **An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms**, Accounting, Organizations and Society 30, 223–248, 2005, P 225.

¹³⁴ MOORES. K et YUEN. S, **Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective**, Accounting, Organizations and Society, vol. 26, p. 351-389, 2001, P 01.

Cela dit que les besoins en systèmes de contrôles formels surgissent au cours de la phase de croissance de l'entreprise.

En 2010, DAVILA. A, FOSTER. G et JIA. N (Cité par NOBRE. T et ZAWADZKI.C, 2014) s'intéressent à un type particulier de PME : la start-up et à l'étude du besoin de ces organisation en phase de création souvent technologiques en matière de contrôle de gestion. Ces auteurs concluent que les raisons du besoin précoce d'un contrôle de gestion dans ce type de PME sont¹³⁵:

- L'ouverture du capital à un fonds d'investissement,
- L'expérience en contrôle de gestion des managers,
- L'apparition de problèmes, la nécessité de formaliser les procédures dans un processus de « Learning by doing »,
- Une pression exercée par les partenaires ou les clients peuvent également être à l'origine de la mise en place d'un système de contrôle de gestion.

Les recherches citées ci-dessus ont montré que plusieurs raisons peuvent stimuler l'émergence d'un système de contrôle de gestion, nous les résumons dans les points ci-dessous :

- L'accroissement de la taille de l'organisation,
- La nature de l'offre,
- La concurrence au niveau mondial,
- L'âge de l'organisation,
- Le recours à un « venture capital »,
- le remplacement du fondateur au profit d'un directeur général,
- L'expérience en contrôle de gestion des managers,
- La confrontation de nouveaux problèmes,
- La pression exercée par les partenaires de la firme.

2- L'explication théorique du besoin du contrôle de gestion (basé sur le modèle de Tushman et all)

Après avoir synthétisé les principaux résultats des travaux qui se sont intéressés aux éléments qui favorisent le développement du contrôle de gestion dans les organisations, au niveau de notre thèse nous voyons pertinent d'essayer de justifier le recours aux pratiques de contrôle de gestion dans les PME. Pour ce faire, nous nous sommes largement inspirés du cadre théorique proposé par (SPANG. L, 2000).

Nous avons donc choisis de mobiliser en partie ce cadre théorique basé sur le modèle de TUSHMAN et NADLER (1978)¹³⁶ afin de dégager des pistes qui peuvent représenter la source d'émergence de pratiques de contrôle de gestion. Selon ce même modèle, le besoin de traitement de l'information¹³⁷ provient de trois sources¹³⁸:

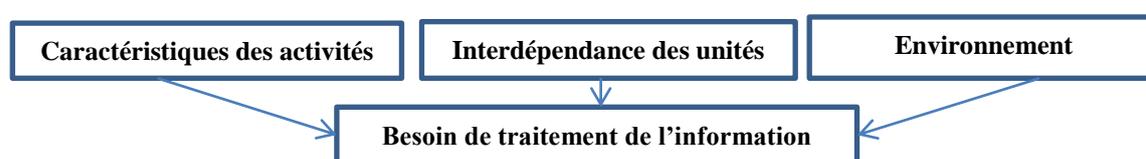
¹³⁵ NOBRE. T et ZAWADZKI. C, **Op.cit.**, P 245.

¹³⁶ Les auteurs se sont basé sur les travaux de Galbraith (1973, 1977) et ont conçu leurs modèle synthétique, général et intra-organisationnel. Selon ce modèle l'organisation se présente comme étant un système traitant de l'information afin de faire face à l'incertitude. Pour atteindre le niveau de performance désiré, il faut tenir compte que plus l'incertitude est grande, plus le volume des informations a traités est élevé. Selon ce modèle l'approche informationnelle adoptée est quantitative.

¹³⁷ Nous assimilons le besoin de traitement de l'information en le besoin de contrôle de gestion selon une approche informationnelle.

- **Le degré de stabilité et d'incertitude de l'environnement** : plus l'environnement n'est instable ou incertain, plus le besoin d'information est important afin de mieux présenter l'environnement, le comprendre et prévoir ses changements.
- **Le niveau d'interdépendance des unités** : Plus les unités (divisions, telles que les services, les départements, etc au sein de l'organisation.) sont interdépendantes, plus leur coordination nécessite des échanges d'information ;
- **Les caractéristiques des activités au sein d'une unité** : Une activité est une tâche ou un ensemble de tâches connexes. Plus le niveau de complexité et d'interdépendance entre les activités d'une unité est élevé, plus le besoin en information est grand.

Figure N° 10: Sources du besoin de traitement de l'information selon le modèle TUSHMAN et NADLER (1978)

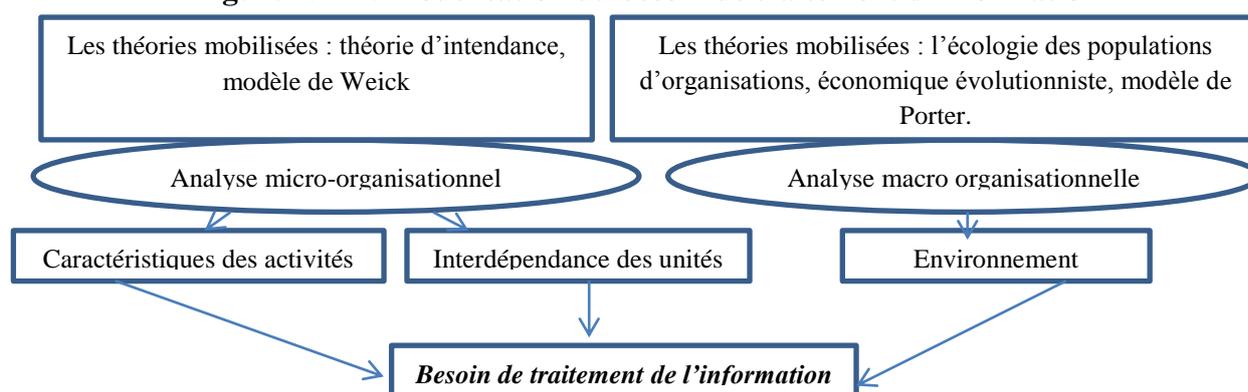


Source : élaboré sur la base de : SPANG. L, Op.cit., P 18.

Le modèle de DAFT et LANGEL (1986) est l'entendu du modèle de TUSHMAN et NADLER, il ambitionne de le compléter en introduisant notion d'ambiguïté, l'adéquation des capacités de traitement et systèmes d'information non équivalents et possibilité de substitution limitée.¹³⁹ Pour SPANG. L (2002), le contrôle de gestion est plus apte à gérer l'ambiguïté relative à la performance dans sa globalité, la maîtrise des risques l'ambiguïté concernant le risque et le contrôle qualité l'ambiguïté concernant la qualité.

Le modèle de TUSHMAN et all vise à identifier les causes du déséquilibre entre besoin et capacité de traitement de l'information. Afin de d'expliquer besoin du contrôle de gestion, il intègre plusieurs théories. A l'effet de la modélisation du besoin de traitement de l'information, nous nous basons sur le schéma détaillé proposé par SPANG. L (2002).

Figure N° 11: Modélisation du besoin de traitement d'information



Source : élaboré sur la base de : SPANG. L, op.cit., P 23.

¹³⁸ SPANG. L, La modélisation de l'évolution du contrôle de gestion dans une organisation : le cas des Caisses Primaires d'Assurance Maladie (CPAM), Thèse pour le doctorat nouveau régime ès Sciences de Gestion, Université de Nancy 2, Institut d'administration des entreprises, 2002, p 17.

¹³⁹ SPANG. L, une explication de l'émergence et du développement du contrôle de gestion par une analyse en termes de fit : le cas des CPAM (caisses primaires d'assurance maladie), Association de recherches et publications en management « Gestion 2000 », 2012/3 Volume 29, 2012, P 35.

Afin de mettre en lumière les éléments qui favorisent l'émergence des pratiques de contrôle de gestion, notre analyse se déroulera en deux temps en mobilisant un ensemble de théories : d'abord, une analyse « macro-organisationnelle » qui porte sur les phénomènes externes liés à l'environnement, suivi d'une analyse « micro-organisationnelle » qui concerne les phénomènes internes à l'organisation¹⁴⁰.

2-1-L'analyse macro-organisationnelle

Nous entendons par l'analyse macro-organisationnelle, l'analyse à caractère global¹⁴¹ qui ne prend pas en compte ce qui se passe à l'intérieur de l'organisation et écarte de son champ les relations entre les acteurs internes. Elle se focalise sur l'environnement de l'organisation, son évolution et sur le besoin de traitement de l'information. Les théories de ce courant expliquent que, c'est l'environnement qui influe sur l'équilibre au niveau de l'organisation, et qui mène à l'augmentation du besoin des pratiques de contrôle de gestion. Dans le cadre de cette analyse macro organisationnelle, nous avons mobilisé trois théories, théories de l'écologie des populations d'organisations, économique évolutionniste, modèle d Porter. Le tableau ci-dessous, propose d'exposer brièvement ces théories qui ambitionnent de justifier l'émergence du contrôle de gestion dans une organisation par l'influence de l'environnement.

Tableau N° 08: Synthèse des théories mobilisées dans le cadre du courant macro-organisationnel

Les approches théoriques situées au niveau de l'environnement		
Approche théorique	Contenu	Piste de réflexion dégagée
La théorie d'écologie des populations d'organisation	La pression de l'environnement qui prend forme de mécanismes qui reflètent la concurrence pour capter les ressources stimule l'émergence des pratiques de CDG	Nous cherchons à analyser le lien entre la pression l'environnement à travers la concurrence sur les ressources et l'émergence des pratiques de CDG et le processus de changement de CDG.
La théorie économique évolutionniste	En s'appuyant sur le concept « routine », l'émergence ou la remise en cause (modification) des pratiques de CDG dans une organisation dépend des retombés d'un choc.	Nous désirons explorer la liaison entre l'élément choc et l'émergence des pratiques de CDG.
Le model de porter	-La stratégie adoptée par l'organisation dépend configuration des cinq forces de porter. La stratégie a une répercussion sur le style de management, et donc sur l'émergence des pratiques de CDG.	Nous visons à examiner si l'intensité de la concurrence représentée par (les six forces) a un effet sur l'émergence des pratiques de CDG dans une organisation en tant que autodéfense.

Source : Elaboré sur la base de : SPANG. L, **La modélisation de l'évolution du contrôle de gestion dans une organisation : le cas des Caisses Primaires d'Assurance Maladie (CPAM)**, Thèse pour le doctorat nouveau régime ès Sciences de Gestion, Université de Nancy 2, Institut d'administration des entreprises, 2002, PP 31-40.

¹⁴⁰ Nous avons adopté une approche similaire à celle utilisée au niveau du modèle TUSHMAN et NADLER (1978), c'est-à-dire, l'analyse s'est déroulée en deux temps, macro organisationnelle en suite micro organisationnelle. Dans le cadre de cette analyse, certains théories du modèle TUSHMAN et NADLER (1978) ont été préservées, d'autres ont été écartées. Etant donné que nous avons fait appel à d'autres théories qui ne se trouvent pas au niveau de ce modèle et que nous trouvons qu'elles seront pertinentes pour justifier le besoin du contrôle de gestion dans les PME.

¹⁴¹ Cette analyse s'entend des analyses qui se situent au niveau de l'organisation toute entière ou au niveau de la population d'organisation (la population des PME).

2-2-Analyse micro-organisationnelle

Ces analyses portent sur ce qui se passe à l'intérieur de l'organisation. Dans le cadre du modèle de TUSHMAN et al, la composante « interdépendance des unités » et « caractéristiques des activités » seront étudiées, Les acteurs et leurs interprétations occupent une position centrale dans la définition et l'émergence des pratiques de contrôle de gestion.

Dans le cadre du courant micro organisationnelle, nous abordons en premier notre analyse par l'étude de la relation dirigeant/propriétaire étant donnée son importance dans l'analyse de l'émergence des pratiques de contrôle de gestion et ce en mobilisant la théorie d'intendance, nous allons ensuite mobiliser successivement la théorie des conventions et l'analyse de Weick en vue d'essayer de justifier le recours aux systèmes de contrôlé de gestion dans les PME.

Tableau N°09: Synthèse des théories mobilisées dans le cadre du courant micro-organisationnel

Approches théoriques situées au niveau de l'acteur		
Approche théorique	Contenu	Piste de réflexion dégagée
La théorie intendance	Les intérêts des dirigeant sont ajustés a ceux des propriétaires, ils sont considérés en tant partageux. Cela les incite à chercher constamment à améliorer les performances d'où le besoin en contrôle de gestion surgit.	Nous ambitionnons à voir dans quel mesure le comportement d'intendance chez les dirigeants basé sur (la motivation, l'identification et le pouvoir) et leurs recherche d'amélioration continue de la performance peut influencer le recours au pratiques de contrôle de gestion
La théorie des conventions	la convention d'effort désigne que chaque effort individuel ne prend du sens que par rapporta ce qui est supposé être l'effort collectif dans la réalisation d'un objectif définit comme commun. Elle n'est pas seulement relative l'intensité du travail, mais également a sa qualité.	Nous cherchons à étudier à quel point les pratiques de contrôle de gestion sont-ils capables de faire évoluer la convention d'effort (en terme de quantité et de qualité) déjà mise en place vers une autre convention qui répond mieux aux exigences des parties prenantes (particulièrement client, fournisseurs, etc).
L'analyse de Weick	Weick explique que l'organisation reçoit des informations équivoques de son environnement auxquelles plusieurs interprétations peuvent être données afin de les exploitées. Les acteurs de l'organisation créent des raccourcis entre les informations à caractère équivoque et l'action à travers le sens qu'ils construisent selon le processus (le changement écologique, l'enactment, la sélection, la rétention.)	-Nous nous interrogeons sur l'effet que le caractère ambigu des objectifs et la nature intuitive de la stratégie peut avoir sur l'émergence des pratiques de contrôle de gestion qui selon la même analyse joue le rôle dans la définition de la stratégie et la clarification des objectifs. -Nous cherchons a comprendre les répercussions que peut avoir les chocs sur le recours aux pratiques de contrôles de gestion contrôle de gestion à travers le changement de la vision du dirigeant a son environnement.

Source : Elaboré sur la base de : SPANG. L, Op-cit, PP 57-65.

Conclusion du chapitre 01

Dans le cadre de cette thèse nous nous intéressons au contrôle de gestion dans les PME. Une meilleure compréhension des mécanismes de contrôle de gestion mis en œuvre par les acteurs au niveau de ce type d'organisation exige de le considérer sous une forme plus large qui se rapproche du contrôle organisationnel.

L'objet de ce premier chapitre était donc, d'exposer le concept « contrôle organisationnel », de présenter les différentes formes de contrôle et de préparer une base solide pour la compréhension du contrôle de gestion.

Dans un premier temps, nous avons présenté le concept « contrôle » dans sa conception globale. En langue française, le vocable « contrôle » a deux connotations, au niveau de notre thèse nous adoptons celle qui s'appuie sur l'idée de maîtrise. A partir de l'ensemble des définitions présentées, l'objectif premier du « contrôle » est de parvenir aux comportements désirés permettant de conduire l'entreprise dans un sens voulu et préalablement connu par les managers de l'entreprise.

Le contrôle est alors défini comme un processus d'action locale ou globale sur l'action organisée, ce que l'on nommera contrôle organisationnel (contrôle « de » et « dans » l'organisation).

Au niveau de l'organisation, Plusieurs modes de régulations existent, dont la hiérarchie, la réglementation, le marché... les différentes combinaisons entre les régulateurs ainsi que la prédominance de certains par rapport à d'autres donne naissance à des modes de fonctionnement avec des caractéristiques distincts et qui ont des conséquences sur la motivation des individus. A partir de littérature que nous avons présentée, nous avons constaté la richesse et la diversité des contrôles dans une organisation, aussi nous avons conclu que chaque entité développe ses propres contrôles.

Nous nous sommes ensuite intéressés au contrôle de gestion et nous avons donc analysé la littérature consacrée à cette discipline. Cette analyse nous a permis de faire ressortir les constats suivants :

- Un manque de consensus déjà au niveau de la définition du contrôle de gestion du moment où il en existe plusieurs. Alors que, une bonne communication qui permet d'évoluer exige une bonne maîtrise des concepts.
- L'ensemble des définitions nous ont permis de synthétiser que le contrôle de gestion devra être flexible et tenir compte des spécificités de chaque contexte et de chaque situation.
- Il est donc souvent présenté comme étant le processus qui fournit aux managers les informations nécessaires pour : anticiper les actions, et prendre les meilleures décisions, suivre les réalisations en fonction des objectifs poursuivis, rendre compte des résultats obtenus. C'est-à-dire piloter l'entreprise dans le sens voulu et préalablement connu par les managers et ce en impliquant l'organisation toute entière.

Parmi l'ensemble des définitions du CDG proposées, nous retenons dans le cadre de notre thèse celle de (ABI AZAR, J, 2005). « Un processus qui consiste pour l'entreprise à maîtriser sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements, pour s'y préparer avec son équipe et de s'adapter à une situation évolutive ». Nous trouvons que c'est cette définition du contrôle de gestion la plus appropriée pour le contexte de notre étude (la PME).

La revue de littérature a montré que le contrôleur de gestion ne concoure qu'à une partie du CDG et que ce dernier se déroule aussi sans contrôleur de gestion.

Les managers à leur tour sont les principaux vecteurs. Nous touchons l'aspect impersonnel du CDG, du moment où l'approche en terme de processus s'impose en incitant de se focaliser sur les missions du CDG plutôt que sur les personnes qui en charge.

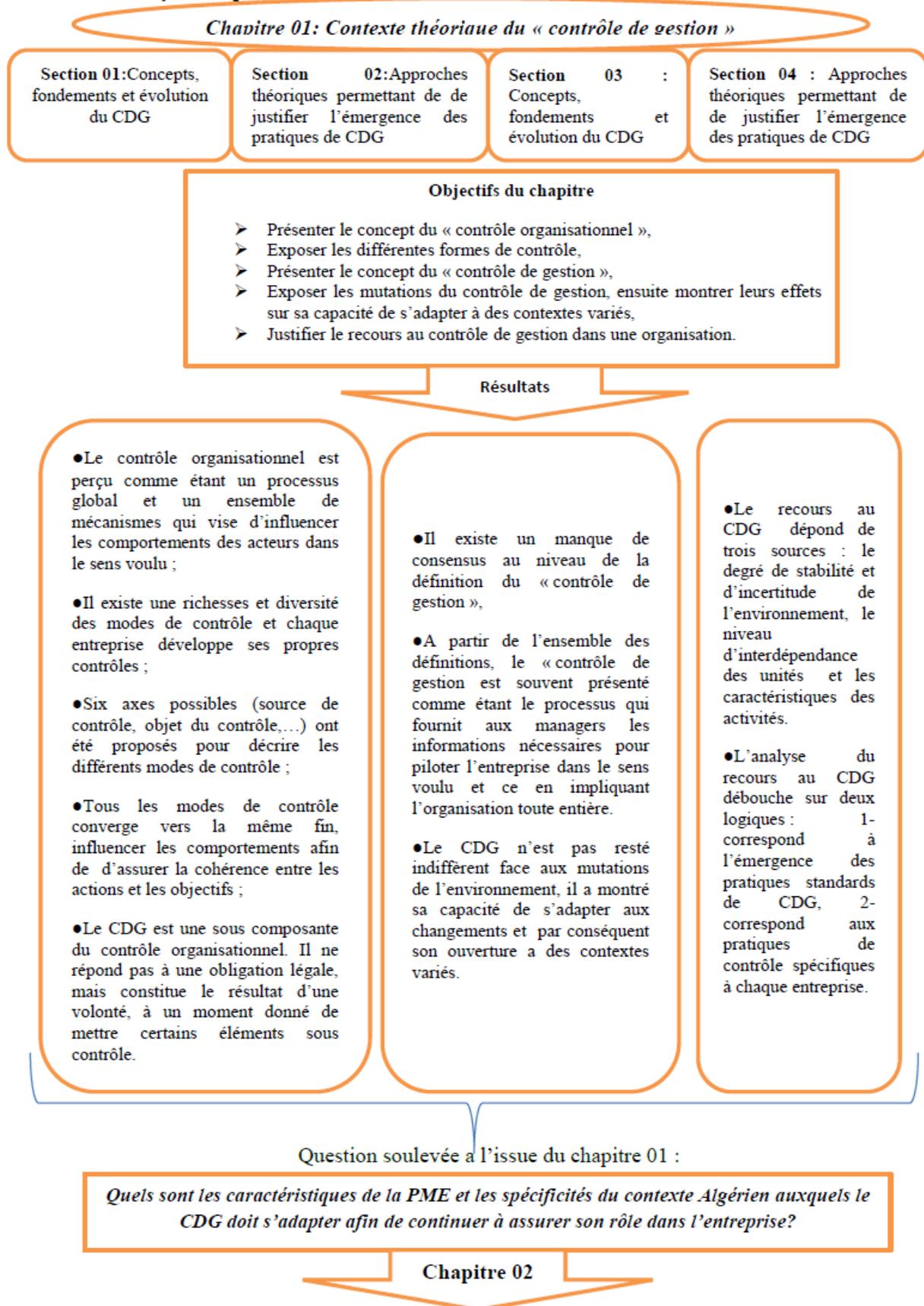
Il se trouve que la mondialisation de l'économie, l'arrivée de l'Euro, l'irruption des (NTIC), la dérèglementation et la libéralisation des marchés traduisent ces bouleversements sont à l'origine des mutations du CDG. Ainsi, le CDG à montrer sa capacité de s'adapter. Afin de continuer à jouer son rôle dans l'entreprise.

La communauté des chercheurs en contrôle de gestion évoquent clairement l'adaptation du contrôle de gestion en termes de missions, pratiques, etc aux mutations qui ont marqué l'environnement ces dernières années. Le plus souvent, la description du contrôle de gestion « moderne » est associée à un certain nombre de concepts : Intelligence organisationnelle (amélioration continue), logique de pilotage de la performance, lien plus fort avec la stratégie (logique stratégique opérationnelle, prise en compte des risques. La principale mission du contrôle de gestion est le pilotage en ses deux dimensions : le pilotage de la performance et le pilotage du changement.

Afin de justifier le recours au contrôle de gestion, une analyse de son émergence dans l'entreprise a été réalisée en deux temps et ce en mobilisant un ensemble de théories : d'abord, une analyse « macro-organisationnelle » qui porte sur les changements de l'environnement, suivi d'une analyse « micro-organisationnelle » des bouleversements au niveau des interdépendances des unités et des caractéristiques des activités causés par les changements dans l'environnement (phénomènes internes à l'organisation).

A l'issue de cette analyse, deux logiques se distinguent. La première approche est issue de l'analyse macro organisationnelle. L'ensemble des théories mobilisées dans le cadre de cette analyse s'appuient sur l'idée « homogénéisation des organisations », de ce fait cette approche correspond aux pratiques de contrôle de gestions communes (standards). La deuxième approche se rapporte à l'analyse micro-organisationnelle, elle se justifie par plutôt par la mise avant des spécificités de l'organisation et des acteurs. Par conséquent, cette deuxième approche se rapporte aux pratiques de contrôle de gestion spécifiques a un contexte donnée et se justifie par les spécificités propres à chaque organisation de plus du rôle central de l'acteur principal « le dirigeant de l'entreprise ».

Schéma synthétique du chapitre 01



Chapitre 02: Les Petites et moyennes entreprises (PME)

Introduction du chapitre 02

L'objet de ce deuxième chapitre est d'apporter une compréhension de la PME à travers la présentation du concept de la PME et la description de ses caractéristiques.

Nous abordons au niveau de la première section le concept de la PME. Pour se faire, nous allons tout d'abord évoquer la question de la difficulté d'avoir une définition unique et universelle de la PME. Nous allons en suite présenter des différentes approches de définition de la PME. A l'issue de cette section nous exposerons quelque définition de la PME à travers le monde.

La deuxième section est consacrée à la présentation des caractéristiques communes des PME en mettant en exergue les qualités et les faiblesses qu'elles présentent.

La troisième section, quant à elle, a pour objet la présentation et l'analyse du contexte de la PME Algérienne et ce en exposant «La nouvelle loi Algérienne d'orientation sur le développement de la petite et moyenne entreprise (PME)» ainsi que l'ensemble des propositions et mesures dans lesquels l'état Algérien s'est engagé en vue d'encourager la PME.

Nous allons aussi pointer du doigt les obstacles inhérents à la PME qui se dégagent du même contexte.

Les statistiques mobilisées nous permettront de montrer l'importance de la PME au niveau du tissu économique d'un pays...en fin cette section nous permettra de montrer en quoi le contexte algérien de la PME est particulier et intéressant pour l'étude du contrôle de gestion dans la PME.

Section 01 : Concept et fondement théorique de la PME

1- La difficulté de définir la PME

Le problème le plus épineux lors des études relatives à la PME est la définition de l'objet de recherche lui-même (la PME).

Cette incertitude non négligeable sur la définition même de la PME est la conséquence de plusieurs éléments :

- La très forte hétérogénéité de ce milieu n'autorise qu'une définition très générale et macroscopique des PME¹. A l'origine de cette forte hétérogénéité on retrouve une grande diversité économique et juridique².
- En 2014, FONGANG. D explique qu'il existe une variété dans les motifs étant à l'origine de la recherche d'une définition de la PME, « D'un camp à l'autre, les réponses diffèrent naturellement, puisqu'ils ne cherchent pas la définition de la PME pour les mêmes motifs » (FONGANG. D, 2014 cité par ANAIRI. F et RADII. S, 2017)³.
- Et du fait que les PME ne répondent à aucune règle de fonctionnement. (JULIEN. P. A, 1997 ; JULIEN. P. A et MARCHESNAY. M 1987).

La difficulté de définir la PME nous pousse à nous interroger sur l'apparition et l'évolution de la recherche en PME.

2- Evolution historique de la recherche en PME

La description chronologique de la recherche en PME passe par quatre périodes majeures. ZIAN.H (2013) a exposé les principales recherches sur la PME apparues au cours de chaque période, nous les présentons comme suit :

- **Avant 1950** : Les premiers écrits sur la PME ont été le fait de chercheurs isolés tels que COLE (1942), STEINDL (1947), EVANS (1949) ou BARNARD (1949).
- **Au cours des années 1950 et 1960** : cette période a été marquée par l'accroissement de nombre de chercheurs qui s'intéressaient à l'analyse et aux spécificités de la PME, à l'instar de CHURCHIL, GROSS, PENROSE, COOPER, HOLLANDER, STEINER.
- **Dans les années 1970** : les recherches sur les PME sont devenues plus nombreuses et suscitaient de plus en plus d'intérêt sous l'impulsion de chercheurs tels que KILBY, WAITE, BOSWEL, ECHENE.
- **Au cours de la décennie 1980** : le monde académique a vu la multiplication des équipes de recherches de toutes tailles spécialisées dans le domaine⁴.

Le tableau ci-dessous résume l'évolution historique du contenu des recherches qui se sont intéressées à la PME jusqu'au milieu des années 90.

¹ZIAN. H, Contribution à l'étude des tableaux de bord dans l'aide à la décision des PME en quête de performances, doctorat es sciences de gestion, université MONTESQUIEU - BORDEAUX IV école doctorale entreprise, économie, société (E.D. 42), 2013, P 67.

² WTTTERWULGHE. R, La P.M.E. une entreprise humaine, Bruxelles, De Boeck & Larcier s.a, 1998, P 13.

³ ANAIRI. F et RADII. S, Les difficultés des PME au Maroc : une alerte à la défaillance, Revue Économie, Gestion et Société, 2017, P 02.

⁴ ZIAN. H, op.cit., P 67.

Tableau N°10: L'histoire de la recherche en PME

Étape de recherche	Date	Contenu
Les prémices	1965-1975	Le découpage selon la taille : identification du facteur taille comme facteur non neutre et débats sur la frontière critique.
Les fondements	1975-1985	<ol style="list-style-type: none"> 1. <u>Le courant de la spécificité</u> : mise en évidence des traits caractéristiques de la PME. La PME devient alors objet de recherche. 2. <u>Le courant de la diversité</u> : création de typologies au sein des PME. La PME devient alors champ de recherche, elle est trop hétérogène pour se prêter à une tentative de généralisation.
Les prolongements	1985-1995	<ol style="list-style-type: none"> 1. <u>Le courant de la synthèse (1980)</u> : recherche de conciliation entre la diversité et l'universalité. 2. <u>Le courant de la dénaturation (1990)</u> : étude des frontières de la spécificité de la PME en identifiant les contextes dénaturants.

Source : GENDRE-AEGERTER. D, Op-cit, P115.

En dépit des difficultés présentées relatives à la définition de la « PME » que nous avons présentées ci-dessus, nous essayons quand même, de présenter une définition de la PME. Mais avant ça, nous voyons qu'il est primordial d'afficher la justification de la recherche en PME, ensuite nous présenterons les courants de recherche relative au domaine de la PME.

3-La justification de la recherche en PME

Schématiquement, il est possible de repérer quatre types de justifications d'une recherche en PME, la justification empirique, politique, méthodologique et théorique.⁵

➤ La justification empirique

Les PME occupent une place importante dans la plupart des économies, et ce, de par leurs contributions dans la valeur ajoutée et dans la création d'emplois, elles représentent aujourd'hui le principal vecteur de développement des économies de plusieurs pays.

➤ La justification politique

Compte tenu des facteurs historiques, ce n'est qu'aux années 2000 que le secteur de la PME a été créé en Algérie⁶. Ce secteur très récent se retrouve dans environnement contextuel ouvert, intense et dynamique.

⁵ MARBACH. C, La recherche académique française sur les pme : les thèses, les revues, les réseaux, Regards sur les PME, N°14, édition OSEO, France, 2007, P 17.

Dans un tel environnement qui place les PME en concurrence, elles exigent l'appui des autorités publiques pour accroître sa compétitivité et assurer sa performance. Les autorités publiques Algériennes sont de plus en plus conscientes du potentiel du secteur de la PME, Cela s'est traduit par les programmes de mise à niveau, les différentes caisses d'aide, etc. Le principal but étant d'accroître ce secteur, de promouvoir sa compétitivité et d'assurer sa performance. L'engagement de l'état dans l'aide et l'encouragement des PME s'est traduit par la loi 17-02 du 10-01-2017 et l'ANDPME et les différents dispositifs d'appui.

➤ La justification méthodologique

Par sa faible dimension, la PME est souvent présentée comme une unité productive dont les phénomènes sont plus facilement lisibles. Selon MARCHESNAY. M (1993), la recherche en PME permet de faire apparaître « *concrètement, visiblement aux yeux de l'observateur, ce qui est caché, difficile à saisir et à interpréter dans les organisations de grande dimension* »⁷.

➤ La justification théorique

Les PME n'ont acquis le réel statut en tant que 'objet de recherche scientifique qu'au cours des années 80. Ce sont les travaux de MARCHESNAY. M (1993), JULIEN. P. A (1993) et TORRES. O (1997) qui comme on le sait maintenant, vont légitimer les PME comme champ d'observations à part entière⁸.

Tableau N°11: Justification de la recherche en PME

Justification empirique	Justification politique	Justification méthodologique	Justification théorique
-La présence étendue de la PME dans la plus part des économies, - Le rôle capital qu'elles jouent (création d'emploi et de la valeur ajoutée...)	-Les gouvernements ont montré leur grand intérêt à la PME à travers les lois et les organismes qui visent l'encouragement et l'accompagnement de ce type d'entreprises.	-La petite taille de la PME a rendu plus facile l'observation des phénomènes ce qui favorise le développement des recherche relatif à la PME	-le rôle de l'entrepreneuriat, -les critiques des économies d'échelle, -un renouveau de la théorie économique basée sur l'instabilité plutôt que sur la recherche d'équilibre.
-Les statistiques relatives au contexte Algérien (données fin du 1 er semestre): 1 093 170 PME qui emploient 2 690 246 agents.	-La loi 17-02 du 10-01-2017 -L'ANDPME et les différents dispositifs d'appui présentés ci-dessus.	MARCHESNAY. M (1993)	JULIEN. P. A (1998)

Source : réalisé par nous-même.

⁶ AMROUNE. B, **Op-cit**, P iv.

⁷ MARBACH. C, **op-cit**, P 17.

⁸ NGANTCHOU. A, **Le contrôle de gestion en contexte PME africain : l'informalité est – elle la règle ?**, Communication au congrès de l'Association Francophone de Comptabilité (AFC), Toulouse, 2016, P 03.

4-Les divers courants de recherche en PME

Nous visons dans ce qui suit de présenter les grands traits des divers courants qui caractérisent le domaine de recherche sur la PME. Pour ce faire, nous allons nous appuyer sur le bilan de la recherche académique en PME réalisé par (MARBACH. C, 2007).

4-1-Les travaux sur la taille VERSUS les travaux sur la croissance

Dans un premier temps nous distinguons deux courants. Le premier courant regroupe les travaux qui mettent en exergue l'importance cruciale de la taille des organisations.

Nous citons à ce titre les recherches pionnières de l'école d'ASTON (PUGH et ALII, 1968). Les principaux résultats de l'école d'ASTON confortent l'idée selon laquelle la taille de l'organisation constitue un facteur majeur de la structuration de l'entreprise.

Subséquentement, le deuxième courant regroupe les travaux qui suivent une approche plus dynamique, liée aux effets induits par l'augmentation de la taille et la croissance de l'entreprise.

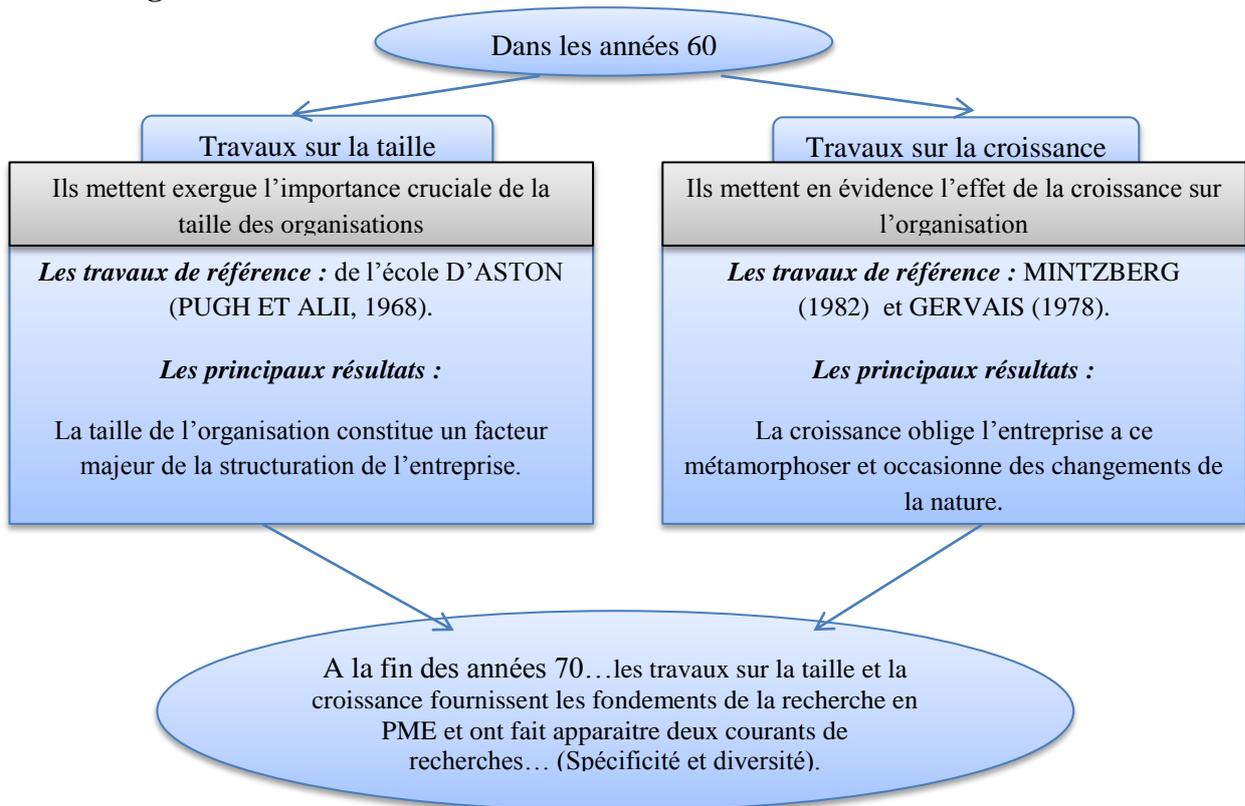
Nous citons à ce titre les travaux de ⁹:

- MINTZBERG (1982) : « de nombreux éléments nous indiquent qu'à mesure que les organisations grandissent elles passent par des périodes de transition structurelle, qui sont des changements de nature plutôt que des changements de degré. Les preuves sont ici écrasantes. »
- GERVAIS (1978) : « le vrai problème de l'analyse de l'organisation-PME dans l'optique dynamique est plus de mettre en évidence les seuils critiques que traversent les petites et moyennes entreprises au cours de leur croissance et d'en rechercher les causes que de chercher à déterminer la succession virtuelle des étapes de croissance ».

Les travaux sur la taille et la croissance fournissent les fondements de la recherche en PME puisque celle-ci repose sur un découpage fondé sur le critère de taille.

C'est sur la base de ces travaux et à partir de la fin des années 1970 que deux courants distincts, spécialisés dans l'analyse exclusive des PME, se développent conjointement.

⁹ MARBACH. C, op-cit, P 19.

Figure N°12: Les travaux sur la taille VERSUS les travaux sur la croissance

Source : Elaboré par nous-même.

Nous allons présenter les deux courants dans ce qui suit.

4-2-Spécificité VERSUS diversité

D'une part, le courant de la spécificité a pour projet de mettre en évidence les traits caractéristiques des entreprises de petite taille et de proposer une théorie spécifique de l'organisation-PME. D'autre part, le courant de la diversité cherche à établir des typologies dans le but d'ordonner et de classer l'hétérogénéité du monde des PME.

- **Le courant de la spécificité**

Selon les chercheurs (BARREYRE, 1967 ; GERVAIS, 1978 ; DANDRIDGE, 1979; WELSH ET WHITE, 1981 ; MARCHESNAY, 1982a, 1982b; HERTZ, 1982) de ce courant, la PME n'est plus comme un modèle réduit de la grande entreprise mais comme une entreprise à laquelle on peut associer des particularités. Ce courant de recherche porte une attention accrue à :

- ❖ la mise en évidence d'uniformités qui résultent des tendances de la petite taille,
- ❖ il insiste sur les caractéristiques communes propres à la PME (les spécificités) et d'en déduire des problématiques de recherche ad hoc tout en facilitant l'accumulation des connaissances sur la PME. Toutefois, si ce courant constitue le point de départ de la recherche en PME,
- ❖ L'approche est donc universelle.

Les auteurs de ce courant de recherche portent une attention accrue à la mise en évidence des invariants et d'uniformités qui caractérisent ces entreprises et ce malgré l'hétérogénéité du monde des PME.

Il est donc à souligner que ce sont ces caractéristiques communes qui offrent une base pour le courant de la spécificité de la PME. (JULIEN.P. A et MARCHESNAY. M, 1988) explique que: « *Le monde de la PME, considéré individu par individu, se révèle lui-même d'une extrême complexité ; mais pris en tant que tel, des constantes, des permanences, des tendances en surgissent à l'examen* ». ¹⁰

Ce courant n'a pas échappé aux critiques, nous les résumons dans ce qui suit :

- ❖ la thèse de la spécificité peut s'avérer trop réductrice de la variété des PME,
- ❖ La PME n'est pas une catégorie homogène,
- ❖ Faire face au risque de généraliser l'idée que toutes les PME sont spécifiques et conformes au modèle théorique.
- ❖ Plusieurs travaux empiriques ont eu pour but de mieux cerner la diversité du champ des PME en dressant des typologies de PME.

• Le courant de la diversité

A l'opposé du courant de la spécificité, se situe celui de la diversité, ce courant met en évidence les éléments ci-dessous:

- s'efforce de simplifier la diversité du champ- PME en dressant des types distincts,
- mobilise une approche est beaucoup plus contingente, elle est plus réaliste et ne permet de déduire que des résultats contextuels. Il n'a donc pas de possibilité d'aucune généralisation.

En notre qualité de chercheur ayant choisi la PME comme objet de recherche, nous nous heurtons au même problème que tous chercheur en PME se trouve confronté.

MARCHESNAY. M qualifie cet antagonisme de véritable « dilemme ».

« - Rechercher des types idéaux mais se heurter dans ces conditions au risque de non pertinence empirique.

- S'efforcer de serrer au plus près les comportements effectifs et établir des typologies en fonction de chaque problème étudié. Mais dans ces conditions, le risque est grand de multiplier les typologies sans bénéficier d'un cadre de référence général. Ce que gagnent de telles constructions en descriptivité, elles le perdent en prédictivité, comme il l'a souvent été reproché aux approches contingentes. ¹¹ ».

De ce fait, il est vrai que les PME présentent certaines spécificités qu'on peut cerner dans la grande majorité des PME, en même temps la PME reflète une réalité contingente et singulière.°

5-Essai de définition de la PME

Afin de comprendre ce qu'est la PME, la première chose qui semble nécessaire est de ne pas considérer la PME en tant que grande entreprise en miniature.

Pour JUL IEN, P.A. et MARCHESNAY. M « La petite entreprise ne peut plus être considérée comme un simple modèle réduit, voire infantile, d'un archétype d'entreprise : tout comme le groupe industriel, elle constitue un être qui a sa propre réalité, sa propre existence ¹² ».

D'après TORRES. O (1999), la PME n'est pas une réduction de la grande entreprise mais une entité dotée d'attributs fonctionnels et théoriques bien spécifiques ¹³.

¹⁰ TORRES. O, Pour une approche contingente de la spécificité de la PME, Revue internationale P.M.E, Volume 10, numéro 2, 1997, P 21.

¹¹ MARBACH. C, op-cit., P 21.

¹² JUL IEN, P.A. et M. MARCHESNAY, La petite entreprise, Vuibert, Paris, 1988, PP 23-24.

¹³ TORRES. O, Les PME, Dominos, Evreux, Flammarion, 1999, P 22.

Depuis l'apparition du domaine de la PME, les tentatives de trouver une définition commune de la PME se sont multipliées.

Le fameux rapport BOLTON¹⁴ (1971) fait figure de pierre angulaire pour le développement de la recherche empirique mais aussi pour le développement des politiques de soutien aux PME au Royaume-Uni.

Le rapport constitue la première grande étude au monde (près de 3 500 questionnaires) à avoir été menée sur des PME¹⁵. Selon ce rapport, la détermination d'une PME repose sur trois critères essentiels : la direction personnalisée par les propriétaires de l'entreprise, une part de marché restreinte et l'indépendance de la PME¹⁶.

Depuis l'analyse apportée par le rapport BOLTON (1971), les tentatives d'identifier des ressemblances commune entre les PME se sont multipliées. Il en découle deux (02) approches (approche quantitative et l'approche qualitative).

5-1-L'approche quantitative

L'approche quantitative se refuse de pénétrer à l'intérieur de la "boîte noire"¹⁷, ainsi, elle ne tient compte que des éléments les plus apparents de l'entreprise.

Elle se base sur un ensemble de critères qui, dans leur ensemble mesurables et quantifiables. Le plus souvent, il s'agit du nombre d'employés, le chiffre d'affaires ou encore le montant de l'actif du bilan. Ces critères quantitatifs sont les plus utilisés dans la classification des PME, et ce, du fait de leur grande opérationnalité.

Nous présentons dans ce qui suit, les critères les plus mobilisés dans la classification des PME.

▪ Le critère nombre d'employés

La prise en considération de ce critère permet la distinction entre trois catégories d'entreprises ; il s'agit : petite entreprise, moyenne entreprise et grande entreprise.

Ce critère est le plus utilisé dans la classification des PME, et cela pour plusieurs raisons. Généralement, l'information concernant le nombre d'effectif est disponible et mise à jours, de plus qu'il s'agit d'un critère relativement stable, simple et facile à utiliser, aussi il permet d'effectuer des comparaisons.

Le tableau ci-dessous présente la classification des firmes selon leur taille dans quelques pays de l'OCDE.

¹⁴ Devant la diminution de la population des petites et moyennes entreprises constatée durant les golden sixties, les autorités britanniques ont chargé une commission, placée sous la présidence du Professeur J.E. Bolton, d'analyser la problématique de la PME en Grande-Bretagne.

¹⁵ WITTERWULGHE R, *Op-cit.*, P 16.

¹⁶ FAVARO. M, La prévention dans les PME I – situation Position du problème - Examen de la littérature Section Accidentologie, INRS-Janvier 1996, P 49.

¹⁷ Ce concept de boîte noire représente un concept cher aux théoriciens classiques et néoclassiques. Utilisé par ces derniers pour décrire la firme, qui ne représente pour eux qu'un point dans l'espace réduite à un agent mécanique dont la fonction principale consiste à produire des biens et/ou services et dont l'organisation n'a pas été prise en considération.

Tableau N° 12: Classification des firmes selon leur taille (nombre d'employés) dans quelques pays OCDE

	Petite entreprise	Moyenne entreprise	Grande entreprise
Union Européenne	1-49	50-249	>250
États-Unis	1-250	251-500	>501
Japon	1-49	50-500	>501
Suisse	1-20	21-100	>101

Source : JULIEN P. A, Pour une définition des PME, in JULIEN P.-A. (éd.) Les PME : Bilan et perspectives, Economica, 1997, pp. 1-43.

A partir de ce tableau, on constate que les seuils varient d'un pays à un autre. LEVRATTO. N (2009) le confirme, elle indique que la définition des PME diffère selon les aires géographiques¹⁸.

Malgré les avantages que comporte le critère « nombre d'employés », ce dernier n'a pas échappé à un certain nombre de critiques :

- **Ce que l'on entend par « nombre d'employés »** : Il existe plusieurs type d'employés (employés permanents, à temps partiel, saisonniers, semi-cadres, etc.) cela rend cette classification moins précise ;
- **Les différences sectorielles** : le nombre d'employés n'a pas la même signification quel que soit le secteur économique dans lequel elle exerce son activité. Cette généralisation paraît excessive compte tenu que la taille des entreprises est nettement influencée par le secteur économique dans lequel elles exercent leur activité.

A titre d'exemple une boucherie de 100 employés peut vraisemblablement être considérée comme "grande", alors qu'une usine de construction automobile de même effectif serait plutôt petite¹⁹.

Il a été indiqué qu'à effectifs égaux, les PME ici, sont de grandes entreprises ailleurs²⁰. La signification variable de l'effectif selon le contexte a des conséquences très concrètes. En 1976, KIMBERLEY. J. R mentionne par exemple l'intérêt ou non d'augmenter le nombre d'employés.

Ainsi dans une entreprise industrielle privée, située dans un marché très compétitif, la tendance pourra être, compte tenu des coûts, d'employer le moins de personnel possible (investir dans les qualifications, la technologie, etc.). Inversement, dans une administration le nombre d'employés devient un point positif, par exemple un indicateur de prestige²¹.

¹⁸ LEVRATTO.N, Les PME définition, rôle économique et politiques publiques, Préface de Marie florence estimé, petites entreprises et entreprenariat, éditions de Boeck université, Bruxelles, 2009, P 21.

¹⁹ FAVARO.M, Op.cit., P 12.

²⁰ Ibid.

²¹ Ibid.

- **Le critère du chiffre d'affaire :** Ce critère correspond au total des ventes au cours d'une période donnée. Selon ce critère, c'est la valeur des ventes qui détermine la catégorie à laquelle appartient la PME. Le chiffre d'affaire reflétant l'importance économique relative d'une entreprise²², Selon la Small Business Administration, est considérée comme PME, toute entreprise ne dépassant pas les limites²³ suivantes :

Tableau N°13: Les critères de la Small Business Administration (SBA)

Groupes d'industries	Critères selon l'industrie	Intervalles des limites
Commerce de gros	Travailleurs occupés	Moins de 100
Commerce de détail	Recettes maximales annuelles	De 5 à 20 Millions de \$, selon les sous-secteurs
Construction	Recettes maximales annuelles	De 7 à 17 millions de \$ selon les sous-secteurs
Manufacture	Travailleurs occupés	De 500 à 1500 \$ selon les sous-secteurs
Transports	Recettes maximales annuelles	De 1 à 25 millions de \$ selon les sous-secteurs
Extraction	Travailleurs occupés ou Recettes maximales annuelles	Moins de 500 ou moins de 5 millions de \$ selon les sous-secteurs
Agriculture	Recettes maximales annuelles	De 0.5 à 9 millions de \$ selon les sous-secteurs
Services	Travailleurs occupés ou Recettes maximales annuelles	De 500 à 1500 ou de 3.5 à 21.5 millions de \$, selon les sous-secteurs

Source: WITTERWULGHE. R , Op-cit, P26.

Mais encore ici, le critère chiffre d'affaires n'échappe pas aux critiques, nous citons parmi elles :

- Le chiffre d'affaires ne peut permettre de distinguer si l'on a affaire à une petite ou grande entreprise, dans la mesure où il varie considérablement en fonction des branches industrielles en croissance ou à large marché par rapport à celles à marché étroit ;
- Dans ce contexte, HIRIGOYEN. G (1984) note que le chiffre d'affaires « ne donne pas de résultats vraiment satisfaisants dans la mesure où la corrélation entre le chiffre d'affaires et l'importance de l'entreprise n'apparaît pas comme significative »²⁴. La conjoncture économique, la branche industrielle, le marché, etc. Ce sont les facteurs qui influent sur le chiffre d'affaire.
- Ce critère a tendance à être camouflé pour des raisons fiscales ; les ventes sont en fonction de la conjoncture ou peuvent varier considérablement selon les saisons²⁵.

En raison de ces critiques, prendre en considération le critère chiffre d'affaire en tant que indicateur de mesure de la taille de l'entreprise et l'utiliser dans la classification des entreprises nécessite d'être vigilant et conscient des facteurs cités ci-dessus.

²² JULIEN. P A, Op.cit., P 6.

²³ Qui peuvent encore varier suivant le sous-secteur à l'intérieur du groupe sectoriel décrit dans le tableau 13.

²⁴ FAVARO. M, Op-cit., P 08.

²⁵ JULIEN, P. A, Vers une typologie multicritère des PME, Revue internationale P.M.E., 3(3-4), 411-425, 1990, P 415.

▪ Autres critères quantitatifs

Les tentatives visant plus de finesse dans la délimitation du concept de la PME ont tenté d'introduire d'autres critères quantitatifs. Parmi ces derniers, nous trouvons soit à titre unique, soit combinés entre eux, le profit brut, la valeur ajoutée, le profit net unitaire, les surfaces occupées le capital social, le patrimoine net, la part de marché, la capacité de production, le volume de production annuelle, le rayon d'activité géographique...

Malgré ces efforts, les critères de classement proposés changent d'un pays à un autre et d'un secteur à un autre. Il arrive souvent que cette catégorie d'entreprise soit définie différemment dans des économies développées et pour les mêmes secteurs d'activités.

L'approche quantitative a le mérite de la simplicité, elle est opérationnelle quand il s'agit de réaliser une étude sur les PME. Toutefois, ses fondements sont loin d'être toujours vérifiés.

5-2-L'approche qualitative

Afin de dépasser les limites que représentent les critères quantitatifs, les chercheurs et spécialistes de la PME à l'instar de TORRES. O et JULIEN. P. A, ont ajouté d'autres critères de nature qualitatifs pour distinguer les différents types de PME. Cette approche qualitative, managériale et organisationnelle, permet de pénétrer à l'intérieur de la boîte noire et ce, en mettant en relief de la relation de l'entreprise avec son environnement²⁶.

Selon l'Encyclopédie de l'Economie et de la Gestion, La PME se définit « comme des entreprises juridiquement et financièrement indépendantes dans lesquelles le dirigeant assume la responsabilité financière, technique et sociale sans que ces éléments soient dissociés »²⁷.

Au niveau de cette définition, les critères utilisés pour identifier la PME sont de type qualitatif, ces critères sont mieux placés pour appréhender la PME par son comportement spécifique, toutefois la difficulté de d'identifier la PME statistiquement apparaît.

En faisant référence à la définition de la PME selon la commission européenne (1996 et 2003), cette dernière utilise donc trois critères quantitatifs²⁸ et un critère d'ordre plus qualitatif²⁹.

A partir de ces définitions, nous constatons que l'approche qualitative se base sur des caractéristiques de la PME qui permettent à la fois de la décrire et de la distinguer. Les principaux critères auxquelles nous nous intéressons sont :

1. la propriété de l'entreprise
2. la structure
3. les stratégies ou les objectifs de la direction
4. l'évolution ou le stade de développement de la firme
5. Le marché³⁰
6. Les critères de situation : vulnérabilité et dépendance
7. Le niveau technologique

²⁶ ZIAN. H, **Op.cit.**, P 70.

²⁷ GUILLAUME. S et LESCURE. M (dir.), **Les PME dans les sociétés contemporaines de 1880 à nos jours pouvoir, représentation, action**, P. I. E. PETER LANG S.A., éditions scientifiques internationales, Bruxelles, 2008, P 189.

²⁸ Il s'agit du nombre de salariés et du chiffre d'affaires ou le total du bilan.

²⁹ Il est question du critère d'indépendance. Suivant cette définition, pour considérer une entreprise en tant que PME, il est indispensable qu'elle soit indépendante. Cela signifie que les PME sont les entreprises qui ne sont pas détenues à hauteur de 25% ou plus du capital ou des droits de vote par une ou plusieurs grandes entreprises.

³⁰ JULIEN, P. A, **op.cit.**, P 416.

1. La propriété de l'entreprise

Le type d'origine ou de propriété de l'entreprise affecte sa forme d'organisation et/ou son évolution à long terme.

Toutefois, il ne peut être considéré de manière isolée mais doit être relié à d'autres critères tels que les objectifs de l'entrepreneur ou la structure de l'entreprise. Il est particulièrement important dans ces petites structures où le chef d'entreprise a un rôle prépondérant. Selon DEEKS. J (1973), la PME Peut être :

- Oligarchique avec plus d'un propriétaire, pouvant ou non être familiale.
- Patricienne si c'est une entreprise familiale gérée par un gérant unique.
- Monocratique où un actionnaire détient l'entreprise (remarque : ce type de propriété entraîne l'exclusion du domaine des PME selon la communauté européenne).

Par ailleurs, GELINIER. O ET GAULTIER. A (1974) indiquent qu'il peut exister deux types d'organisations: familiale si la propriété est transmise par succession à un membre de la famille ou personnelle si les fondateurs détiennent toujours le pouvoir³¹.

2. La structure

A partir de l'étude réalisée par MAHE DE BOISLANDELLE. H (1998), l'auteur parvient à définir pour la PME cinq formes différentes³²:

- la structure simple
- la structure mécaniste
- la structure d'expertise professionnelle
- la structure par chantier
- la structure par projet

- **La structure simple** : Cette structure se distingue par :
 - un sommet hiérarchique réduit souvent limité à une seule personne (le dirigeant),
 - une ligne hiérarchique très courte (pas ou peu d'encadrement),
 - une technostructure souvent confondue avec la ligne hiérarchique,
 - un soutien logistique inexistant ou extérieur.
 - la structure est globalement plate ou encore en étoile.
 - Le mécanisme de coordination principal est la supervision directe,
 - Et la partie clé de l'organisation est le sommet stratégique (le dirigeant).

Le risque principal lié à cette structure est la dépendance très forte à un seul individu. Cet individu devant prendre l'ensemble des décisions peut se retrouver devant un problème de hiérarchisation de celles-ci, ce qui peut entraîner des confusions entre les décisions opérationnelles et les décisions stratégiques (c'est à dire entre les questions quotidiennes et les questions clefs).

Les avantages de cette structure a priori plus fréquente dans les petites et très petites entreprises sont : une résistance accrue en temps de crise, l'efficacité et la cohésion du personnel derrière son dirigeant.

³¹VILETTE. M. A, Le Travail à temps partagé, entre forme particulière de transformation du travail et outil d'introduction de la GRH dans les PME. Thèse pour l'obtention du doctorat en sciences de gestion, Economies et finances. Université d'Auvergne - Clermont-Ferrand I, 2010, P 12.

³² MAHE DE BOISLANDELLE. H, Gestion des ressources humaines dans les PME, 2 eme édition, édition economica, Paris, 1998, P363.

La structure mécaniste : La principale caractéristique de la structure mécaniste est le processus de production en continu très « mécaniste ». Ces PME peuvent réaliser une production stable dans un environnement qui le soit aussi (produit ou service peu évolutif).

On note le plus souvent :

un sommet hiérarchique réduit, une ligne hiérarchique courte, un soutien logistique faible avec l'apparition d'un centre opérationnel.

La structure générale est assez plate mais comporte une technostructure qui n'est pas toujours totalement différenciée de la ligne hiérarchique.

Cette structure a l'avantage d'amener une différenciation plus précise entre les unités, une formalisation plus claire de certaines activités relevant du centre opérationnel, une décentralisation partielle des décisions opérationnelles, une communication plus formelle, et l'apparition de procédures de contrôle.

La transmission de la culture d'entreprise est moins dictée par le dirigeant, plus formalisée et plus orientée vers la performance (productivité, qualité,...). Toutefois la communication est moins directe (avec l'intermédiaire de la technostructure) que dans une entreprise du premier type.

La structure d'expertise professionnelle : Cette structure est caractérisée par le haut niveau de qualification de ses opérateurs, son fonctionnement se rencontre dans les cabinets d'experts, les agences de publicité, etc. Son type est résolument différent des deux premiers types, il contient un sommet stratégique réduit, une ligne hiérarchique courte, une technostructure faible, un soutien logistique et un centre opérationnel conséquent.

Ce sont les opérateurs eux-mêmes qui détiennent une grande partie du pouvoir. Les fonctions sont différenciées, les activités peu formalisées mais la communication l'est et on observe une décentralisation qui induit une communication du bas vers le haut. La formation dans ce type d'entreprise est importante et induit une bonne transmission du système de valeurs de l'entreprise. Les aspects négatifs résident dans le fait que le pouvoir important et l'autonomie des opérateurs entraînent des difficultés pour leur évaluation et leur contrôle³³.

La structure "chantier" : Cette structure que l'on retrouve souvent dans le bâtiment et dans certains travaux d'ingénierie se distingue par un renforcement de la ligne hiérarchique avec l'ajout d'un niveau, une technostructure importante, un soutien logistique centralisé et un sommet hiérarchique technico-commercial.

La coordination se fait directement par chantier (décentralisation), on constate la standardisation des qualifications de chef de chantier et le sommet hiérarchique a un grand rôle stratégique.

La communication la plus formelle s'établit entre les chantiers et la direction, celle qui s'établit entre les chantiers l'est beaucoup moins. La transmission du système de valeurs de l'entreprise est elle aussi limitée.

Les difficultés résidant dans ce modèle paraissent être le contrôle et la rigueur dans un contexte de décentralisation et d'irrégularité du rythme de travail.

³³ MAHE DE BOISLANDELLE. H, op.cit., P 370.

La structure "projets" : Cette structure apparaît dans les entreprises innovatrices ou en quête d'innovation, on la rencontre dans les sociétés de conseil, et même dans les sociétés à activité classique.

Cette structure se caractérise par un sommet stratégique réduit, une ligne hiérarchique courte, un déplacement des opérationnels vers le(s) chef(s) de projet(s) et un soutien logistique faible. Les caractéristiques de ce mode de fonctionnement sont alors la différenciation des fonctions, (surtout si coexiste une activité antérieure dans l'entreprise), une formalisation faible des activités, une décentralisation des activités et des pouvoirs, et une communication relativement importante entre les opérationnels (effectuant les opérations sur le terrain), les techniciens, les chefs de projet et le dirigeant.

Cette communication permet entre autre une bonne transmission de la culture de l'entreprise.

Les inconvénients de ces types de structures résident dans le fait que les rapports statutaires entre les individus ne sont pas simples, le travail isolé est aussi difficile, et l'appréciation des individus se fait surtout à travers une perception collective de leurs performances³⁴.

En règle générale, un seul de ces modèles ne suffit pas à décrire la structure des PME. Réellement, les PME ont des structures beaucoup plus complexes que celles présentées ci-dessus. Il est assez souvent question de mélanges des structures proposées précédemment.

De surplus, aucune des formes précitées ne peut être définie comme meilleure qu'une autre, la forme structurelle doit être adaptée à chaque cas, chaque activité, en se souciant des contraintes techniques, économiques et humaines.

3. Les stratégies ou les objectifs de la direction

Les objectifs, dans une PME, sont essentiellement ceux du dirigeant et mettent en jeu différentes combinaisons de buts fondamentaux qui sont :

- la pérennité
- l'indépendance
- la croissance
- l'autonomie

Ces buts ne sont pas envisagés totalement séparément par les entrepreneurs, ils les combinent. Cela permet d'observer alors deux principaux types d'entrepreneurs³⁵ :

Le PIC (pérennité, indépendance, croissance)

Ce chef d'entreprise, analogue à l'entrepreneur artisan utilise des capitaux d'origine familiale car il craint l'endettement. Il maîtrise un métier et a pu suivre les turbulences technologiques et commerciales et s'y adapter. Le développement de l'affaire est soumis aux conditions de pérennisation et d'indépendance, c'est à dire au réinvestissement systématique des revenus familiaux dans l'affaire.

Ce n'est possible qu'au prix d'une logique familiale très forte. Le problème alors posé est celui de la transmission du savoir-faire plus ou moins complexe dans les mains des héritiers. Ces entreprises, bien que généralement discrètes s'avèrent souvent efficaces et efficientes. Le domaine d'activité est bien délimité, le leadership plutôt autocratique et la structure où les rôles sont assez bien différenciés présente une relation stable avec son environnement.

³⁴ MAHE DE BOISLANDELLE. H, *Op.cit.*, p376.

³⁵ MARCHESNAY. M, *La mercatique de la petite entreprise*, Revue internationale P.M.E., 1 (3-4), 259-276, 1988, P 263.

Le CAP (croissance, autonomie, pérennité)

C'est un entrepreneur cherchant à jouer des turbulences de l'environnement, dont la volonté de puissance se manifeste par la recherche de développement des activités et des ventes selon différents modes de développement (diversification ou spécification de l'activité) et de financement. Le deuxième but quant à lui est plus la recherche d'autonomie sans l'exclusion de collaboration avec d'autres. Cet entrepreneur peut, à la fois, être réactif par rapport à son environnement comme le PIC, ou davantage proactif.

La formation initiale du CAP est plus importante et le CAP s'avère souvent plus performant que le PIC. Cette typologie pourrait évidemment être enrichie par des profils, par exemple privilégiant avant tout l'autonomie, mais les PIC et les CAP constituent tout de même les principaux types recensés.

Dans ce début de typologie axée sur les entrepreneurs, on voit que la PME est très dépendante de son environnement dont elle cherche à maîtriser les turbulences et les dépendances. Plus l'environnement est turbulent et instable, plus la structure doit être flexible, et plus celui-ci est paisible, plus la division des tâches dans l'entreprise doit être claire. Le fonctionnement de la firme variera donc aussi suivant cet environnement, sa structure, le type de marché dans lequel elle se glisse, son domaine d'activité et son niveau technologique.

4. L'évolution ou le stade de développement de la firme

Il s'agit du cycle de vie des entreprises qui considère que toutes les entreprises partagent la même logique d'évolution depuis leur naissance toutes petites jusqu'à ce qu'elles deviennent grandes, à moins de disparaître en cours de chemin ou de rester pour toujours des petites entreprises³⁶.

5. Le Marché

Le type de marché dans lequel l'entreprise évolue. Selon cette typologie, il est fait référence aux liens entre :

- le comportement des propriétaires-dirigeants : conservateur qui est animé par la fibre entrepreneuriale, innovateur qui ne ménage aucun effort pour rester leader de son activité par des produits ou procédés nouveaux, etc. ;
- le type de secteur ou de marché : traditionnel ou mature, moderne, nouveau, local, national ou international, etc. ;
- les produits offerts : uniques ou de créneau, concurrentiels par les prix ou par les spécifications, primaires ou secondaires, etc. ;
- la technologie utilisée : mature, moderne, de pointe, etc. ;
- les liaisons avec les autres entreprises particulièrement les grandes : PME indépendantes ou sous-traitantes³⁷.

6. Critères de situation (vulnérabilité et dépendance)

La vulnérabilité et la dépendance de la PME face à son environnement est définie à partir de la combinaison entre les caractéristiques de fond de l'entreprise et de ses caractéristiques de situation. « Le degré de vulnérabilité est induit par le type d'activité et le degré de dépendance par le type d'acteurs. C'est la position concurrentielle qui peut rendre l'entreprise vulnérable, et sa dépendance résulte des liens qu'elle entretient avec ses partenaires.

La vulnérabilité peut s'analyser sur deux pôles : la technologie et le marché (qui peut être complexe, turbulent,).

³⁶ JULIEN, P. A, **Op.cit.**, P 417.

³⁷ ZIAN. H, **Op-cit.**, P 72.

La dépendance, quant à elle, dépend essentiellement du nombre de partenaires clients présents et envisageables »³⁸.

Pour GARDES. L (2001), la PME peut se situer dans quatre positions possibles :

- *Situation dans laquelle l'entreprise est fortement dépendante* : Cette situation est marquée par une technologie accessible et hautement vulnérable, dans un marché très accessible donc fortement turbulent et complexe.
- *Situation dans laquelle l'entreprise n'est pas dépendante* : Situation extrême et idéale où l'activité est peu accessible dans un marché peu complexe et peu turbulent.
- *Situation de dépendance critique* : Ce genre de situations se manifestent lorsque l'activité est peu complexe mais accessible dans un marché peu turbulent. Tel est le lot des activités traditionnelles.
- Situation dans laquelle l'entreprise opère dans un marché turbulent et où l'activité est complexe mais peu accessible (souvent associée à un démarrage d'activité ou à un dépôt de brevet). La difficulté est alors d'éviter la dépendance.

Enfin, l'association entre les caractéristiques de fond et ceux de situation permettent d'identifier le type de PME et ce, sans autant énoncer un modèle de ces entreprises. Il est très important d'être conscient de la variabilité et de sa latitude afin de pouvoir situer l'entreprise à laquelle on s'intéresse³⁹.

7. Niveau technologique

La technologie utilisée par l'entreprise représente un critère interne qui peut être utilisé pour comprendre le fonctionnement de l'entreprise et permet sa classification.

Pour GARDES. L (2001), ce niveau technologique varie entre un niveau accessible (à la concurrence par exemple) et un niveau qui l'est plus difficilement (procédés complexes)⁴⁰.

ZIAN. H (2013) quant à elle a indiqué que la technologie utilisée peut être : mature, moderne, de pointe, etc.⁴¹

Certes, il existe d'autres classifications. Cependant, celles présentées ci-dessus suffisent pour montrer la complexité de la délimitation des PME et partant leur grande hétérogénéité.

Toutefois, bien que l'approche qualitative a beaucoup apporté quant à l'identification de la PME, celle-ci comporte certaines limites surtout sur le plan pratique:

- Moins approprié pour identifier les entreprises pouvant bénéficier d'aides d'État ou même des organismes de financement ;
- Elle souffre de défaut de précision ;
- La difficulté rencontrée pour l'obtention des données de type qualitative qui permettent l'identification de la PME.

C'est pour ces raisons que la majorité des états et organisations évitent l'utilisation de critères qualitatifs pour identifier les PME.

³⁸ Gardes. L, **Méthodologie d'analyse des dysfonctionnements des systèmes pour une meilleure maîtrise des risques industriels dans les PME : application au secteur du traitement de surface**, thèse présentée devant L'institut national des sciences appliquées de Lyon et l'école nationale supérieure des mines de Saint-Etienne pour obtenir le grade de docteur, formation doctorale : sciences et techniques du déchet, 2001, P 47.

³⁹ Gardes. L, **op.cit.**, P 48.

⁴⁰ **Ibid.**, P 47.

⁴¹ ZIAN. H, **op-cit.**, P 72.

6- Présentation de quelques définitions officielles de la PME

Les différentes définitions de la PME

Suite aux différentes opinions sur le concept de la PME et à la multiplicité des critères de classification, donner une définition précise et unifiée de la PME est devenue difficile.

Les définitions qui existent diffèrent d'un pays à un autre, elles sont souvent fixées par les gouvernements. Généralement se sont des définitions officielles qui doivent être utilisées dans ces pays. Nous allons à présent exposer quelques définitions données au niveau de différents pays.

• Définition de la PME au Japon

(1) Entité qui est une société dont le capital ou le montant total de l'investissement n'excède pas trois cent millions de yens (300 000 000 ¥), ou société ou personne employant une main-d'œuvre régulière ne dépassant pas trois cent personnes et qui est principalement engagée dans la fabrication, la construction, le transport ou toute autre catégorie d'activité (à l'exception des activités mentionnées aux points (2) à (4) ci-dessous) ;

(2) Entité qui est une société dont le capital ou le montant total de l'investissement n'excède pas cent millions de yens (100 000 000 ¥), ou société ou personne employant une main-d'œuvre régulière ne dépassant pas cent personnes et qui est principalement engagée dans le commerce de gros ;

(3) Une entité qui est une société dont le capital ou le montant total de l'investissement ne dépasse pas cinquante millions de yens (50 000 000 ¥), ou société ou personne employant une main d'œuvre régulière ne dépassant pas cent personnes et qui est principalement engagée dans des activités de services ;

(4) Une entité qui est une société dont le capital ou le montant total de l'investissement ne dépasse pas cinquante millions de yens (50 000 000 ¥), ou société ou personne qui employant une main d'œuvre régulière ne dépasse pas cinquante personnes et qui est principalement engagée dans le commerce de détail.⁴²

• Définition de la PME aux USA

La définition de la petite entreprise varie suivant le secteur d'activité, elle est définie selon deux critères cumulatifs par la section 203 du Small Business Act :

- L'indépendance tant pour la détention du capital que pour la gestion ;
- L'absence de position dominante dans son secteur d'activité.

Le texte de la loi permet en outre à l'administration d'élaborer, si nécessaire, une définition plus précise. Des critères de taille et de chiffre d'affaires ont donc été ajoutés, qui varient suivant les secteurs d'activité. En général, une petite entreprise est celle qui emploie moins de 500 salariés, mais ce seuil est porté à 1.500 dans l'industrie manufacturière.

⁴² OCDE, Promouvoir l'entrepreneuriat et les PME innovantes dans une économie mondiale : Vers une mondialisation plus responsable et mieux partagée, 2ème conférence de l'OCDE des ministres en charge de petites et moyennes entreprises (PME), Istanbul, Turquie, 3-5 juin 2004, les statistiques sur les PME : vers une mesure statistique plus systématique du comportement des PME, P 62.

Le chiffre d'affaire annuel doit être inférieur à 5 millions de dollars dans les services, à 13,5 millions de dollars dans le commerce, et à 17 millions de dollars dans la construction⁴³.

- **Définition communément admise d'une PME au Canada**

Il n'y a pas de définitions normalisées des PME au Canada. Cependant, elle est considérée en tant que PME toutes les entreprises constituées ou non en société, ayant moins de 500 salariés ou sans salariés, et dont les revenus sont inférieurs à 50 millions de dollars canadiens⁴⁴.

- **Définition des PME selon la recommandation 2003/361/CE de la Commission européenne**⁴⁵

La définition juridique des PME fondée sur la recommandation 2003/361/CE de l'UE, prend en compte l'effectif, le chiffre d'affaires annuel, le total de bilan ainsi que le degré d'autonomie comme le montre le tableau ci-dessous :

Tableau N°14: Définition juridique de la PME selon l'union européenne

Entreprises	Effectif (nombre de salariés)	Chiffre d'affaires annuel (en euros)	Total de bilan annuel (en euros)	Autonomie
Micro-entreprise	De 1 à 9	< 2 millions	< 2 millions	25 % ou plus du capital ou des droits de vote d'une autre entreprise
Petite entreprise	De 10 à 49	< 10 millions	< 10 millions	
Moyenne entreprise	De 50 à 249	< 50 millions	< 43 millions	
Grande entreprise	Plus de 250	> 50 millions	> 43 millions	

Source : LEVRATTO. N, op.cit., P 03.

Définition des PME en France

La France utilise plusieurs définitions en parallèle, celle de l'UE étant complétée par une définition fondée sur la taille ce qui, en France, donne les catégories suivantes :

- Micro-entreprises « 0 à 9 »
- Très petites entreprises (TPE) « 10 à 19 », ou encore « 0 à 19 »
- Petites entreprises « 20 à 49 », ou encore « 0 à 49 »
- Moyennes entreprises « 50 à 249 »
- Petites et moyennes entreprises (PME) « 0 à 249 »⁴⁶.

⁴³ La Small Business Administration (SBA), rapport sénateur grignon, **chapitre premier -un engagement très fort en faveur de la petite entreprise**, source : <http://www.senat.fr/rap/r96-374/r96-3742.html>, P 02.

⁴⁴ OCDE, Op.cit., P 50.

⁴⁵ Journal officiel de l'union européenne, commission, recommandation de la commission du 6 mai 2003 concernant la définition des micros, petites et moyennes entreprises, notifiée sous le numéro C(2003) 1422, (Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE) (2003/361/CE).

⁴⁶ LEVRATTO. N, Op.cit., PP 03-04.

La définition des PME au Maroc

Au Maroc, trois critères sont pris en considération dans la définition officielle de la Charte de la PME⁴⁷ :

- Moins de 200 personnes comme effectif employé ;
- 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 ;
- Un total de bilan inférieur à 30 million de Dh.

Définition des PME en Tunisie

Pour l'application des dispositions de l'article 21 bis du décret n° 77-608 du 27 juillet 1977, tel que modifié et complété par les textes subséquents et notamment par le décret n° 2005-2397 du 31 août 2005, exonérant de l'approbation préalable de la Commission Supérieure d'Investissement, la participation étrangère dans le capital des petites et moyennes entreprises opérant dans les secteurs libres à la constitution.

Sont considérées comme petites et moyennes entreprises, conformément aux recommandations du conseil interministériel du lundi 13 mars 2006, les entreprises dont les critères d'actifs immobilisés nets et d'effectif n'atteignent pas les seuils suivants:

- quatre millions de dinars en ce qui concerne le montant d'actifs immobilisés nets;
- et 300 personnes en ce qui concerne l'effectif total⁴⁸.

La définition de la PME En Algérie

Suite à l'article 05 de la loi n° 17-02 du 10 janvier 2017 portant loi d'orientation sur la promotion de la PME, sont considérées comme PME les entreprises « de production de biens et de services, employant entre 1 à 250 personnes à plein temps pendant une année, dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 4 milliards de DA ou dont le total bilan n'excède pas 4 milliard de DA, et qui respecte le critère d'indépendance »⁴⁹.

A partir des définitions présentées ci-dessus, il est naturel d'établir le constat fondamental de la diversité des définitions de la PME entre les différents continents ou pays fondée sur la grande hétérogénéité des PME qui reflètent les dimensions économiques, sociales et culturelles d'un pays.

Dans la même veine, LEVRATTO. N (2009) indique que la définition des PME diffère selon les aires géographiques⁵⁰, et varie dans le temps aussi LEVRATTO. N (2006)⁵¹. De ce fait, former une définition applicable au niveau de tous les pays et tous les continents est une tâche très compliquée.

⁴⁷La charte de la PME, **Loi n° 53-00 formant charte de la petite et moyenne entreprise**, Dahir n° 1-02-188 du 12 jourmada I 1423 (23 juillet 2002), B. O. n°5036 du 15/09/2002.

⁴⁸ **Communiqué du CME**, communiqué du conseil du marché financier relatif à la définition de la notion des petites et moyennes entreprises opérant dans les secteurs libres à la constitution au sens de l'article 21 bis du décret n° 77-608 du 27 juillet 1977.

⁴⁹ La loi n° 17-02 du 10 janvier 2017 portant **loi d'orientation sur la promotion de la PME**, Art 05.

⁵⁰LEVRATTO. N, **Op.cit.**, P 21.

⁵¹LEVRATTO. N, **La PME objet frontière : une analyse en termes de cohérence entre l'organisation interne et le marché**, Communication au colloque : Les PME dans les sociétés contemporaines de 1880 à nos jours; Pouvoir, représentation, action, Université de Paris 1 Panthéon/Sorbonne, 2006, P 02.

Section 02 : Caractéristiques de la PME

A partir des multiples définitions de la PME présentées au niveau de la section précédente, nous confirmons le manque de consensus sur une seule définition. L'idée relative à la forte hétérogénéité des PME est fortement présente au niveau de la littérature spécialisée dans le domaine des PME.

Selon TORRES. O (1999), LA PME n'existe pas, il convient plutôt de parler « des PME » étant donné l'hétérogénéité des entreprises représentées par ce concept. Encore plus loin, de par la nature humaine de la PME, il existe tant de PME que d'entrepreneur.

1- Les caractéristiques communes de la PME

Le monde hétérogène de la PME n'a pas empêché les chercheurs à identifier des caractéristiques communes entre les différentes PME. Nous citons les recherches de JULIEN. P. A (1994), JULIEN. P. A et MARCHESNAY. M (1988), MARCHESNAY. M (1993 ; 2003), TORRES.O (1999), WITTERWULGHE. R (1998).

C'est pour cela que nous trouvons pertinent de consacrer cette deuxième section à la présentation des caractéristiques communes des PME.

Pour résumer, JULIEN. P. A (1997) a retenu six caractéristiques « concrètes » permettant de "cerner le concept PME". Ces éléments sont validés par la plupart des travaux de la discipline des sciences de gestion.

Ces six caractéristiques sont les suivantes⁵² :

- *La petite taille*, caractérisée par des contacts directs, une distance hiérarchique moindre, des relations de travail plutôt informelles. La PME s'opposerait en cela aux grandes entreprises plus anonymes, fortement hiérarchisées et formalistes.
- *La centralisation*, voire "personnalisation" de la gestion autour du propriétaire-dirigeant.
- *Une faible spécialisation au niveau de la direction, des employés et équipements* : la direction assume les aspects stratégiques, commerciaux et les rapports avec les institutions aussi bien que des tâches opérationnelles de production. Les employés doivent généralement être capables de changer de poste de travail ou de fonction. Les équipements doivent permettre la flexibilité de la production en étant capables de produire à un coût compétitif des petites séries variées.
- *Une stratégie intuitive et peu formalisée* : le dirigeant est suffisamment proche de ses collaborateurs et employés pour leur expliquer oralement les changements qu'il impose sans formaliser par écrit sa stratégie.
- *Des systèmes d'information interne et externe peu complexes et peu organisés* : le dialogue et le contact direct sont préférés aux mécanismes formels et écrits⁵³.

Les caractéristiques les plus fréquemment évoquées sont synthétisées dans le tableau qui suit :

⁵² LEVRATTO. N, op.cit., P 05.

⁵³ Ici deux caractéristiques ont été regroupé (système d'information interne et externe simple).

Tableau N°15: Les caractéristiques communes des PME

-
- La petite taille en termes d'emplois
 - La gestion personnalisée et centralisée généralement dans les mains d'un seul homme, à la fois propriétaire et dirigeant
 - La faible spécialisation du personnel avec des collaborateurs souvent polyvalents
 - Une stratégie peu formalisée, plutôt intuitive
 - Un système de communication interne rapide et peu formalisé avec un contact personnel entre la direction et les employés
 - Un système de communication externe très à l'écoute du marché, basé sur les contacts directs et les réseaux avec un contact personnel entre la direction et la clientèle
 - Une structure assez plate avec peu de niveaux hiérarchiques
 - Une relation étroite avec la collectivité locale
 - Un manque de position de force pour les négociations
 - La difficulté d'obtenir des capitaux
-

Source : GENDRE-AEGERTER, D, op.cit., P 108.

2-Les caractéristiques propres aux PME des pays en développement et en transition

Comme indiqué par TORRES. O (1999) « la PME ne revêt pas la même signification selon les régions. ». Le même auteur explique que La PME dans le contexte des pays en voie de développement n'a plus rien avoir avec son homologue des pays riches.

Il a donné l'exemple du continent africain pour exposer les caractéristiques de cette catégorie d'entreprises (PME). TORRES .O (1999) explique qu'au niveau des pays africain, le contexte économique est caractérisé par une forte informalité et la PME est caractérisée essentiellement par : l'aspect communautaire, le lien fort avec la cellule familiale et la primauté de la dimension social sur la dimension économique⁵⁴.

C'est pour cette raison qu'on s'intéresse aux caractéristiques propres aux PME des pays en développement. Les PME jouent un rôle particulièrement important dans les pays en développement et en transition. Elles constituent une source majeure d'emplois, de revenus et de recettes à l'exportation.

Si elles ont à faire face aux mêmes difficultés que les PME du reste du monde, les PME des pays en développement pâtissent plus encore que les autres de la piètre qualité des capacités humaines et institutionnelles mises à leur disposition et tardent à recueillir tous les bénéfices qu'elles sont en droit d'attendre de la mondialisation. Les difficultés auxquelles elles se heurtent sont notamment⁵⁵:

- Leur faible capacité de faire entendre leur voix au stade de la formulation de l'action gouvernementale et l'absence de dialogue institutionnalisé entre les secteurs public et privé.

⁵⁴ Torres. O, Op.cit., P 10.

⁵⁵ OCDE, Chapitre 1 : Caractéristiques et importance des PME, Revue de l'OCDE sur le développement 2004/2 (no 5), p. 37-46, P 39.

- Des préjugés défavorables à propos du secteur privé et une défiance réciproque entre les secteurs public et privé.
- L'absence de législation adéquate sur les droits de propriété et de moyens pour la faire respecter, qui compromet l'accès au crédit, en particulier pour les femmes.
- Le manque d'informations (sur les marchés, les normes, les barrières à l'entrée et à la sortie et les obstacles interdisant l'accès aux marchés), de données statistiques pertinentes et d'institutions de soutien.
- Le prépondérance des entreprises détenues par l'État et le rôle prédominant du secteur public dans la promotion des exportations et de l'investissement.
- Le pourcentage élevé de micro-entreprises/poids du secteur informel et la complexité des réglementations/l'absence d'incitations pour les entreprises du secteur informel à rejoindre le secteur formel.

3-Comparaison ente PME et GE

Dans ce qui précède nous avons présenté les caractéristiques de la PME et afin d'étayer plus ce que est la PME, nous trouvons qu'il est pertinent de montrer ce qui la distingue de la grande entreprise et ce en présentant une brève comparaison entre la PME et la GE.

Tableau N°16 : Comparaison entre PME et GE

<i>Eléments de comparaison</i>	<i>PME</i>	<i>GE</i>	<i>auteur</i>
De considérables difficultés à la phase de démarrage	Phase critique qui exige une bonne évaluation des difficultés et des qualités particulières chez l'entrepreneur,	Une phase qui ne soulève pas forcément des difficultés,	JULIEN P.-A., MARCHESNAY M., 1988.
Risque de réputation, exposition au public et nécessité de protéger son image et sa marque à travers des actions marketing	Elle est moins exposée à ce risque,	Exposé fortement a ce risque,	
Risque d'une mauvaise gestion financier	Il s'agit d'un risque prédominant en raison de la nature du capital, la gestion financière d'une PME pose des problèmes spécifiques	retombées moins directes	JENKINS H., 2004
Risque d'une mauvaise gestion commerciale ou la gestion des ressources humaines		-retombées moins directes	JULIEN P.-A., MARCHESNAY M., 1988
Les dirigeants	-plus propriétaires -plus en prise directe avec les évènements quotidiens	-moins propriétaires - moins en prise directe avec les évènements quotidiens	DUCHENEAUT B., 1997).
organigramme	-plat	-plus complexe	
L'aspect délégation de travail	-peu de délégation -caractère personnel des décisions	-présence de délégation -caractère impersonnel des décisions	(WITTERWU LGHE R., 1998
Conseil externe	-ne fait que rarement recours au conseil externe	-utilise plus le conseil externe	(HABERSAAT M. ET AL., 2000,
La gestion	Gestion informelle intuitive	Gestion planificatrice et formelle	

Source : élaboré sur la base de : GENDRE-AEGERTER. D, op.cit., P 110.

A partir du tableau comparatif ci-dessus, nous constatons que l'ensemble des éléments de comparaison entre la PME et la GE porte sur les difficultés spécifiques auxquelles la PME doit faire face. Cela ne signifie pas que la PME n'a pas d'éléments positifs qui la distinguent de la GE. Il est à souligner que la PME est dotée d'un certain nombre d'atouts irremplaçables, d'autant plus que ces qualités sont inexistantes chez les grandes entreprises. Dans ce qui suit, on va essayer de maîtriser en exerçant les forces des PME.

4-Qualités et difficultés spécifiques à la PME

4-1-Les qualités de la PME

La PME est dotée d'un certain nombre de qualités, TORRES. O (2000) en a cité à ce titre : la réactivité, la flexibilité, l'interactivité, l'adaptabilité, la souplesse, la rapidité de la prise de décision et la proximité des marchés. « Les notions de réactivité, de flexibilité, d'interactivité, d'adaptabilité, de souplesse sont autant de qualités qui sont généralement associées à la PME... Ces caractéristiques spécifiques aux petites entreprises constituent des avantages qui leur sont propres, tels que la rapidité avec laquelle les décisions sont exécutées, la proximité des marchés ainsi qu'une plus grande capacité de s'adapter et de changer d'orientation à court terme »⁵⁶.

Dans la même veine, (WITTERWULGHE. R, 1998) cite quelques atouts qui sont propres aux entreprises de petites dimensions⁵⁷:

- Les salariés peuvent être plus motivés dans une PME que dans une grande entreprise. En effet, ils peuvent se sentir plus impliqués dans la pérennité de la PME car cette dernière n'offre pas toutes les possibilités d'une grande entreprise en cas de licenciement (reclassement, indemnités de licenciement par exemple). De plus, la taille de la PME permet aux salariés d'être plus souvent associés aux prises de décisions⁵⁸.
- L'information circule également de manière plus efficace même si elle revêt un caractère informel⁵⁹.
- La petite taille de la PME lui facilite la communication et lui procure un mode de gestion rustique, souvent centralisé qui a l'avantage de la simplicité et de la cohérence⁶⁰.
- Les niveaux hiérarchiques sont souvent réduits, les processus de décisions sont donc plus rapides pour le règlement des problèmes liés à l'activité. L'information circule également de manière plus efficace même si elle revêt un caractère informel⁶¹.

4-2-Les difficultés spécifiques à la PME

Les PME souffrent de certaines faiblesses chroniques, nous les abrégeant de ce qui suit :

- **Les difficultés liées aux finances :** Les PME connaissent des difficultés relativement au financement. Elles ont un accès limité aux crédits bancaires. Donc soit les banques refusent de les financer, en raison du faible niveau de fonds propres, le risque élevé et l'absence de garantie présentées aux banquiers, soit elles leur accordent des crédits avec un coût de crédit élevé.

⁵⁶TORRES. O, Du rôle et de l'importance de la proximité dans la spécificité de gestion des PME, 5ème Congrès International Francophone PME, Lille, octobre 2000, P 13.

⁵⁷WITTERWULGHE. R, op. cit., PP 118-119.

⁵⁸DUFFAL. N, DUVAL. I, Economie d'entreprise : la stratégie des PME, 2005, P 02.

⁵⁹Ibid.

⁶⁰G. BRESSY, C.KONKUYT, Economie d'entreprise, 7^e édition, DALLOZ, Paris, 2004, P 26.

⁶¹DUFFAL. N, DUVAL. I, Op.cit., P 02.

Nous soulignons aussi que même l'accès aux autres moyens financiers à l'instar des marchés financier et limités. Compte tenu de la nature du capital, la gestion financière d'une PME pose des problèmes spécifiques. Une mauvaise gestion financière, même de courte durée, peut vite être fatale à une PME⁶².

- **Problèmes liés aux nouvelles technologies :** « Les PME sont défavorisées dans l'accès aux nouvelles technologies à cause des imperfections de marché auxquelles elles sont confrontées. Le cloisonnement du marché financier, l'information imparfaite sur le marché de nouvelles technologies, la faible mobilité du facteur humain,... ainsi que le cout du traitement de l'information par les nouvelles technologies constituent une série de freins pour ces entreprises »⁶³.
- **Problèmes liés à la taille :** La taille de la PME peut aussi être un handicap. En effet, la PME est vulnérable de par son domaine d'activité. Si la PME est mono-produit, une chute de la demande entraînera une baisse des revenus que la PME ne pourra pas compenser par un autre produit. La PME qui dépend d'un seul client, par exemple dans la grande distribution, ou d'un seul fournisseur s'expose à un risque économique très important⁶⁴.
- **Difficultés liées à la ressource humaine :** les PME font face à une insuffisance de personnel qualifié (ingénieurs et chercheurs surtout) capable de répondre aux besoins techniques de l'entreprise ou de suivre ou initier une recherche industrielle. Il est aussi à souligner que les erreurs liées à la gestion des ressources humaine peut avoir des effet négatifs direct sur la PME. (JULIEN P.-A., MARCHESNAY. M., 1988).
- **Difficultés liées au marché :** La PME éprouve des difficultés à élargir son marché, elles restent cantonnées dans les marchés locaux, soit à cause de l'insuffisance de leurs moyens, soit pour assurer le contrôle des marchés. Elles connaissent aussi, des difficultés relatives à une mauvaise connaissance du marché de l'entreprise ou de son évolution future⁶⁵. Dans la même lignée, une mauvaise gestion commerciale peut avoir des conséquences fatales sur la PME.

5-Typologie des PME

Les PME sont aussi classées en catégories plus ou moins homogènes selon des critères exogènes tel que: Le caractère juridique de l'entreprise, la nature des produits fabriqués, l'orientation de l'entreprise.

*A-Classification en fonction du caractère juridique de l'entreprise*⁶⁶

Les formes revêtues par les entreprises classées suivant le caractère juridique sont diverses et variées. On distingue les entreprises privées, les entreprises publiques et les entreprises coopératives.

⁶² GENDRE-AEGERTER. D, **Op.cit.**, P 109.

⁶³ R.WTTERWULGHE. R, **Op.cit.**, P 102.

⁶⁴ DUFFAL. N, DUVAL. I, **Op.cit.**, P 03.

⁶⁵ LACHMANN. J, **Financer l'innovation des PME**, Ed Economica, Paris, 1996, P 22.

⁶⁶ Site du ministère du commerce : <https://www.commerce.gov.dz/choix-de-la-forme-juridique-de-votre-entreprise-1>, consulté le 01/09/2019 à 22h32.

Les entreprises privées

Les entreprises privées se caractérisent juridiquement par la propriété du capital qui relève d'une famille, d'une personne ou d'une association de personnes. Cette typologie permet la distinction suivante :

- **L'Entreprise individuelle** : sa constitution est facile, elle présente toutefois des risques importants dans la mesure où il n'y a pas de séparation entre les biens de l'entreprise et ceux du propriétaire.
- **La Société au Nom Collectif (S.N.C)** : elle est composée d'un groupe d'associés ; tous responsables indéfiniment du passif social, c'est-à-dire, qu'ils sont tenus de régler les dettes de la société à ses créanciers sur leur propre patrimoine, indépendamment du montant de leurs apports.
- **La Société à Responsabilité Limitée (SARL)** : comme pour les associés de la société anonyme, les associés d'une SARL sont responsables à concurrence de leurs apports. L'incapacité, la faillite d'un associé n'entraîne pas la disparition de ce type d'entreprise. Les parts sociales ne sont pas négociables et ne sont cessibles que sous certaines conditions très strictes ; ce qui les rapproche des sociétés par intérêts. La société à responsabilité limitée comporte au minimum deux associés et au maximum cinquante.
- **L'Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée (EURL)** : une variante particulière de la société à responsabilité limitée. Elle est constituée d'une seule personne (physique ou morale) ; et permet à l'entrepreneur individuel de ne pas engager la totalité de son patrimoine personnel. En égard aux avantages que présentent les deux dernières formes d'entreprise en termes de souplesse de fonctionnement et de simplicité dans la constitution et le transfert des parts sociales, elles semblent être le choix de prédilection pour la création des PME/PMI⁶⁷.

Les entreprises publiques

Les entreprises publiques sont celles où tout ou partie du capital et du pouvoir de décision appartient à une collectivité publique (État, collectivité locale.....)⁶⁸. Ces entreprises opérant dans des activités productives marchandes et dont le nombre tend aujourd'hui à se réduire avec la mise en œuvre de programmes de privatisation, ont des objectifs variés en fonction de leur situation. On distingue⁶⁹ :

- **Les régies** : n'ayant pas de personnalité morale, elles sont gérées par des fonctionnaires.
- **Les établissements publics** : ont une personnalité morale et un budget autonome. Dirigés par un conseil d'administration et un directeur général, ces dits établissements publics peuvent être des hôpitaux, universités, écoles et peuvent avoir un caractère d'établissement public industriel ou commercial.
- **Les sociétés nationales** : apparues à la suite des nationalisations d'entreprises privées, s'apparentent à des sociétés anonymes avec un seul actionnaire, l'État ; dirigées par un conseil d'administration regroupant les représentants de l'État, des usagers et des consommateurs et un PDG nommé par l'État parmi les membres du conseil d'administration.

⁶⁷ BERCHICHE. A, **Typologie des sociétés commerciales avantages et inconvénients**, In mutation revue trimestrielle, Ed. CNCA, 1999, PP 39-44.

⁶⁸ LORRIAUX. J. P, **Economie d'entreprise**, Ed Dunod, Paris, 1991, P 33.

⁶⁹ **Ibid.**, P 33.

- **Les sociétés d'économie mixte** : sont des sociétés anonymes regroupant des capitaux publics et privés.

Les entreprises coopératives

Les entreprises coopératives peuvent être définies comme étant des entreprises collectives dont les membres associés à égalité de droits et d'obligations mettent en commun travail et capital pour satisfaire leurs besoins sans dépendre du marché. Leur objectif premier n'est pas la maximisation du profit et leurs activités se déploient dans de nombreux secteurs tels que la production, l'artisanat, le commerce de détail, les assurances et les BTP.

Étant donné les avantages offerts, à savoir la simplicité de distinction par les conditions de constitution et d'objectifs stratégiques particuliers, la classification des PME à base du critère juridique semble être utile. Néanmoins, se limiter au seul critère juridique rend délicate cette distinction et ce, à cause de l'abstraction faite des spécificités de chaque unité productive.

B- Classification des PME en fonction de la nature des produits fabriqués ⁷⁰

En se référant à ce critère de classification, trois types de PME sont distingués :

- **Les PME produisant des biens de consommation** : ce type de PME regroupe celles qui fabriquent principalement des produits alimentaires et vestimentaires, des textiles, des produits du bois, du liège, du cuir, du tabac et certains produits chimiques. La production de ces biens recouvre les activités suivantes : l'industrie alimentaire, l'industrie de transformation agricole, l'industrie de textiles et du cuir et l'industrie du papier et du bois.
- **Les PME produisant des biens intermédiaires** : caractérisée par un contenu technologique plus important, cette catégorie englobe toutes les PME produisant des biens tels que : les brouettes, les composants électriques, les pièces détachées, les sous-ensembles de machines,... etc. La production de ces biens concerne les industries suivantes : l'industrie de transformation des métaux, l'industrie des mines et des carrières, l'industrie mécanique et électrique et l'industrie de la chimie et de plastique.
- **Les PME produisant des biens d'équipement** : cette forme de PME semble moins étendue par rapport aux deux précédentes, dans la mesure où la production des biens d'équipement repose sur des capitaux importants et sur une main d'œuvre qualifiée, ce qui pousse les PME à produire des équipements simples, notamment dans les pays industrialisés. Tandis que, dans les pays en voie de développement, la production des biens d'équipement est une activité limitée sur la réparation de machines et des équipements, en particulier les transports (voitures et machines d'expédition) et le recueil de certains biens et pièces importées.

C- Classification des PME en fonction de l'orientation de l'entreprise

Ce critère de classification, fait ressortir deux grands types de PME à savoir : les PME artisanales et traditionnelles et les PME modernes ⁷¹.

⁷⁰ AZZAOUÏ. K, **Le Financement des PME et les mécanismes de garantie en Algérie**, thèse en vue de l'obtention d'un diplôme de doctorat en sciences de gestion, option : finance, Ecole supérieure de commerce (ESC) Koléa, 2016, P 21.

⁷¹ **Ibid.**, P 22.

Section 03 : Le contexte de la PME Algérienne

1-Le cadre juridique de la PME Algérienne

La fluctuation du taux de change du dinar algérien, l'inflation, l'activité des banques et des établissements financiers et d'autres développements économiques intervenus sur la scène nationale et internationale ont fait que le paysage économique Algérien a évolué.

Ce nouveau contexte a rendu nécessaire d'apporter des adaptations sur la définition de la PME adoptée par la loi N 2001/18 DU 12.12.2001. Et ce afin de se rapprocher de leurs réalité et évite l'exclusion d'une grande partie des entreprises du soutien accordé aux PME. Par conséquent, les seuils des chiffres d'affaires et des totaux des bilans sont relevés par catégorie d'entreprises.

« En outre, le diagnostic opéré fait ressortir que les résultats obtenus n'ont pas permis l'atteinte des objectifs fixés par les pouvoirs publics. D'un autre côté, la concertation avec les opérateurs économiques, dans le cadre des travaux sur le projet de révision de la loi, a permis de déceler que certaines de leurs préoccupations ne sont pas prises en charge dans le cadre de la politique actuelle de développement de la PME, notamment le soutien au développement et à la pérennisation des PME ainsi que le mode général d'organisation et d'accompagnement du cycle de vie des PME qui demandent à être mieux précisés par la loi.

La préservation des emplois créés étant autant importante que leur création elle-même, exige d'accorder un soutien particulier à la sauvegarde des entreprises en difficultés ayant un potentiel de viabilité économique.⁷²»

1-1-Présentation de la loi n° 17-01 du 11 Rabie Ethani 1438 correspondant au 10 janvier 2017

1-1-1-Objet de la loi⁷³: La loi a pour objet de présenter les éléments suivants :

- Définir « PME »,
- Identifier les mécanismes de soutien qui leurs sont réservés en termes d'émergence, de croissance et de pérennisation.

1-1-2-Les objectifs de la nouvelle loi⁷⁴: Les objectifs généraux fixés par cette loi sont :

- L'impulsion de la croissance économique ;
- L'amélioration de l'environnement de la PME ;
- L'encouragement de l'émergence des PME, notamment innovantes, et leur pérennisation
- l'amélioration de la compétitivité et de la capacité d'exportation des PME;
- La promotion de la culture entrepreneuriale ;
- L'amélioration du taux d'intégration nationale et la promotion de la sous-traitance.

1-1-3-La définition de la Petite et Moyenne Entreprise selon la loi 17-02⁷⁵ :

La PME est définie, quel que soit son statut juridique, comme étant une entreprise de production de biens et/ou de services :

⁷² AZZAOUI. K, Op.cit., P 24.

⁷³ Loi PME, N 17-02 du 10.01.2017, ART 01.

⁷⁴ Idem, ART 02.

⁷⁵ Loi PME, N 17-02 du 10-01-2017, ART 5.

- Employant une (1) à deux cent cinquante (250) personnes ;
- Dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas quatre (4) milliards de dinars algériens ou dont le total du bilan annuel n'excède pas un (1) milliard de dinars algériens ;
- Et qui respecte le critère d'indépendance.

Nous retrouvons au niveau de la même loi, plus de précisions relativement à la définition ci-dessus. Dans ce sens, il est entendu par :

Personnes employées: le nombre de personnes correspondant au nombre d'unités de travail-année (UTA), c'est-à-dire au nombre de salariés employés à temps plein pendant une année⁷⁶. Le travail partiel ou le travail saisonnier étant des fractions d'unité de travail-année.

Seuils pour la détermination du chiffre d'affaires ou pour le total du bilan : Ceux afférents au dernier exercice clôturé de douze mois.

Entreprise indépendante: l'entreprise dont le capital n'est pas détenue à 25% et plus par une ou plusieurs autres entreprises ne correspondant pas à la définition de la PME.

La même loi identifie précisément les seuils qui délimite les frontières entre la moyenne entreprise (ME) la petite entreprise (PE) et la toute petite entreprise (TPE).

- **La Moyenne entreprise (ME)**⁷⁷

La moyenne entreprise est définie comme une entreprise employant de cinquante (50) à deux cent cinquante (250) personnes et dont le chiffre d'affaires annuel est compris entre quatre cent (400) millions de dinars algériens et quatre (4) milliards de dinars algériens ou dont le total du bilan annuel est compris entre deux cent (200) millions de dinars algériens et un (1) milliard de dinars algériens.

- **La petite entreprise (PE)**⁷⁸

La petite entreprise est définie comme une entreprise employant de dix (10) à quarante-neuf (49) personnes et dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas quatre cent (400) millions de dinars algériens, ou dont le total du bilan annuel n'excède pas deux cent (200) millions de dinars algériens.

- **La très petite entreprise (TPE)**⁷⁹

La très petite entreprise « TPE » est définie comme une entreprise employant de un (1) à neuf (9) personnes et réalisant un chiffre d'affaires annuel inférieur à quarante (40) millions de dinars algériens, ou dont le total du bilan annuel n'excède pas vingt (20) millions de dinars algériens.

1-2-Comparaison entre la Loi n°2001/18 du 12 décembre 2001 et la loi N° 17-02 du 10 janvier 2017 portant loi d'orientation sur la promotion de la PME.

En vue de mener à bon port le bateau de la PME, l'état Algérien s'est engagée dans une politique de développement des PME et dans l'encouragement de la densification du tissu des PME, dont la mise en œuvre exige de se référer a une base juridique. Il s'agit dans un premier temps de la loi n°2001/18 du 12 décembre 2001 en suite la nouvelle loi N° 17-02 du 10 janvier 2017 portant loi d'orientation sur la promotion de la PME.

⁷⁶ L'année à prendre en considération pour une PME en activité est celle du dernier exercice comptable clôturé.

⁷⁷ **Loi PME**, N 17-02 du 10-01-2017, ART 8.

⁷⁸ **Ibid.**, ART 9.

⁷⁹ **Ibid.**, ART 10.

Nous présentons une comparaison entre l'ancienne loi n°2001/18 du 12 décembre 2001 et la nouvelle loi N° 17-02 du 10 janvier 2017 portant loi d'orientation sur la promotion de la PME axée sur les éléments de comparaison ci-dessous :

- L'objet de la loi,
- La méthode,
- Les missions locales
- Les limites de la définition (ME, PE, TPE)
- L'utilisation de la loi
- Les nouveautés de la loi N° 17-02 du 10 janvier 2017.

Tableau N°17: Comparaison entre la Loi n°2001/18 du 12 décembre 2001 et la loi N° 17-02 du 10 janvier 2017.

	Ancienne Loi N°2001/18 du 12. 12. 2001	Nouvelle Loi N° 17-02 du 10.01.2017
L'objet de la Loi	<u>L'objet de la Loi est le même :</u> La Loi a pour objet de définir la PME, les mesures et les mécanismes de soutien qui leur sont réservés en termes d'émergence, de croissance et de pérennisation.	
La Méthode	Les politiques et mesures d'aide et de soutien aux PME s'appuient sur des études appropriées visant à promouvoir la compétitivité des entreprises.	<u>La concertation économique et sociale privilégiée :</u> La politique de développement de PME s'appuie sur la concertation avec les acteurs publics et privés concernés et sur les études appropriées donnant lieu à des programmes, des mesures et des structures d'appui et d'accompagnement.
Missions locales	<u>Mission locale large :</u> Les <u>collectivités territoriales</u> sont tenues d'initier toutes mesures d'aide et de soutien à la promotion des PME.	<u>Missions locales détaillées ciblées :</u> Au titre du développement local, <u>les collectivités locales</u> initient toutes mesures d'aide et de soutien à la promotion des PME, notamment la <u>facilitation d'accès au foncier industriel</u> et la <u>réservation d'une partie des zones d'activités</u> et des zones industrielles.
Limites de la définition	<ul style="list-style-type: none"> • Adaptation de la définition de la PME par l'augmentation des seuils. • Entreprise indépendante dont le capital n'est pas détenu à 25% et plus par une ou plusieurs autres entreprises (sans changement). • La classification en termes de nombre d'employés est restée la même sans changement. 	

La PME	<ul style="list-style-type: none"> • Employant une (01) à (250) personnes. • dont le CA annuel n'excède pas 02 milliards de Dinars. • <u>ou</u> dont le total du bilan annuel n'excède pas <u>500</u> millions de Dinars. 	<ul style="list-style-type: none"> • Employant une (01) à (250) personnes. (identique) • dont le CA annuel n'excède pas 04 milliards de Dinars. • ou dont le total du bilan annuel n'excède pas 01 milliards de Dinars.
La PE	<ul style="list-style-type: none"> • Employant de 10 à 49 personnes • dont le CA annuel n'excède pas 200 millions de Dinars. • ou dont le total bilan annuel n'excède pas 100 millions de Dinars. 	<ul style="list-style-type: none"> • Employant de 10 à 49 personnes • et dont le CA annuel n'excède pas 400 millions de Dinars. • ou dont le total bilan annuel n'excède pas 200 millions de Dinars.
La TPE	<ul style="list-style-type: none"> • La Très petite entreprise TPE ou micro-entreprise employant de 01 à 09 employés • et réalisant un CA inférieur à 20 millions de Dinars • ou dont le total bilan annuel n'excède pas 10 millions de Dinars. 	<ul style="list-style-type: none"> • Employant de 01 à 09 employés • et réalisant un CA inférieur à 40 millions de Dinars • ou dont le total bilan annuel n'excède pas 20 millions de Dinars.
La définition de la PME constitue la référence	<p>l'octroi de tout appui, aide et soutien prévus au profit des PME. L'élaboration et le traitement des statistiques.</p>	
Nouveautés de la Loi N° 17-02 du 10.01.2017 :	<ul style="list-style-type: none"> • Les PME bénéficient de l'aide et du soutien de l'Etat, en fonction de leurs tailles et des priorités définies par filières et par territoires. • Il est créé auprès du Ministère chargé de la PME des <u>fonds de garanties des crédits et des fonds d'amorçage, afin de garantir aux PME des emprunts bancaires et de promouvoir des start-up dans des projets innovants.</u> • Dans le cadre de l'information et de la concertation, et en vue de développer les PME, il est créé auprès du Ministère chargé des PME, un organisme consultatif dénommé « Conseil national de concertation pour le développement de la PME ». • Au titre de la passation des marchés publics, les services concernés de l'Etat et de ses démembrements veillent à soumettre une proportion de ces marchés à une concurrence inter PME. • L'exclusion des entreprises cotées en bourses du champ d'application de la loi a également été annulée pour encourager les PME à recourir au marché boursier comme source de financement. 	

2-Entraves et opportunités du développement des PME en Algérie

2-1-Entraves du secteur PME en Algérie

Les difficultés inhérentes aux PME (financement, innovation, productivité et compétitivité) sont plus pénalisantes dans une économie émergente et en développement ou l'initiative privée n'a pas été suffisamment valorisée et accompagnée. Les faiblesses des PME/PMI algériennes trouvent certainement leur source de cet état de fait et leur nécessaire mise à niveau selon les standards et les normes internationaux de gestion et de management. De multiples entraves à l'investissement peuvent être rencontrées, nous citerons particulièrement :

- La gouvernance locale, le foncier, la lourdeur des procédures administratives.
- La lenteur des financements bancaires ; les banques ne connaissent pas suffisamment leurs clients, ainsi elles apprécient mal la solvabilité des entreprises.
- La maîtrise de l'ingénierie bancaire est inexistante et la corruption administrative est de plus en plus généralisée.
- Insuffisances des infrastructures de base, du réseau bancaire, des structures hôtelières, des restaurants et lieux de détente, des parkings, etc.

2-2-Opportunités de développement des PME en Algérie

Depuis le début des années 1990, l'Algérie a mis en place plusieurs institutions, organismes et programmes visant le développement de la PME⁸⁰. Afin de renforcer la politique de développement de la PME, l'Algérie continue aujourd'hui d'assurer la promotion et le développement de la PME, comme en témoigne la nouvelle loi portant loi d'orientation sur le développement de la petite et moyenne entreprise (PME). Dans ce cadre, l'ensemble des mesures (institutions, organismes, programmes) proposées se résume comme suit:

❖ Agence nationale du développement de la PME (ANDPME)

L'ANDPME est l'instrument de l'Etat en matière de mise en œuvre de la politique nationale de développement de la petite et moyenne entreprise. A ce titre l'Agence a notamment pour missions⁸¹:

- De mettre en œuvre la stratégie sectorielle en matière de promotion et de développement de la PME,
- De mettre en œuvre le programme national de mise à niveau des PME et d'en assurer le suivi,
- De promouvoir l'expertise et le conseil en direction des PME,
- De suivre la démographie des PME en termes de création de cessation et de changement d'activités,
- De réaliser des études de filières et notes de conjoncture périodiques,
- De collecter, d'exploiter et de diffuser l'information spécifique au domaine d'activité des PME.

❖ Les Pépinières d'entreprise

La pépinière d'entreprise, dénommée également incubateur est une structure publique d'appui, d'accueil, d'accompagnement et de soutien aux promoteurs de projets. L'assistance apportée aux promoteurs consistent essentiellement à :

⁸⁰ MARZOUK. F, **PME et compétitivité en Algérie**, université de Brouira – Algérie, (disponible sur le lien : <http://fseg2.univ-tlemcen.dz/larevue09/FARIDA%20MERZOUK.pdf>), P 07.

⁸¹ Site du ministère de l'industrie et des mines: <http://www.mdipi.gov.dz/?l-Agence-Nationale-de>, consulté le 04/08/2019 à 15h42.

- Héberger à durée déterminée les porteurs de projets et offrir les services suivants :
 - Des bureaux ou locaux à durée déterminée ;
 - Un mobilier bureautique et matériel informatique ;
 - Documentation, Moyens de communication et de reprographie, Réseau internet, Fax téléphone, photocopie et tirage ;
 - Accompagner les promoteurs de projets dans toutes les démarches auprès :
 - Des institutions financières ;
 - Des fonds d'aide et de soutien ;
 - Wilayas, communes et autres organismes en rapport avec leurs projets.
 - Offrir les conseils personnalisés au plan financier, juridique, fiscal, Commercial et technique ;
- Organiser toute forme d'animation, d'assistance, de formation spécifique et de suivi des porteurs de projets jusqu'à maturation et création de leur entreprise.⁸²

❖ Agence Nationale de Soutien pour l'Emploi des Jeunes (ANSEJ)

Il s'agit d'un organisme national dotant d'une personnalité morale et d'une autonomie financière. Elle vise à encourager toutes les formules menant à la reprise de l'emploi des jeunes à travers la création de micro-entreprises. Elle a été créée en 1996 et représentée à l'échelle régionale à travers des antennes. Elle est sous l'autorité du Premier ministre. En gros au modo, l'ANSEJ est chargée de :

- Soutenir, conseiller et accompagner les jeunes promoteurs à la création d'activités.
- Mettre à la disposition des jeunes promoteurs toute information économique, technique, législative et réglementaire relative à leurs activités.
- Développer des relations avec les différents partenaires du dispositif (banques, impôts, CNAS et CASNOS, etc.).
- Développer un partenariat intersectoriel pour l'identification des opportunités d'investissement – divers secteurs.
- Assurer une formation sur la technique de gestion de la micro-entreprise au profit des jeunes promoteurs.
- Encourager toute autre forme d'actions et de mesures pour la promotion de la création et l'extension d'activité⁸³.

❖ L'Agence Nationale du Développement de l'Investissement (ANDI)

L'Agence Nationale du Développement de l'Investissement est un établissement public dotant d'une personnalité morale et d'une autonomie financière. Elle a remplacé l'APSI, pour accomplir les missions suivantes :

- l'enregistrement des investissements ;
- la promotion des investissements en Algérie et à l'étranger ;
- la promotion des opportunités et potentialités territoriales ;

⁸² Le site du ministère de l'industrie et des mines : <http://www.mdipi.gov.dz/?Les-Pepinieres-d-entreprise>, consulté le 04/08/2019 à 16h06.

⁸³ Le site de l'ANSEJ : <http://www.ansej.org.dz/index.php/fr/presentaion-de-l-ansej/presentaion-du-l-ansej>, consulté le 04/08/2019 à 16h20.

- la facilitation de la pratique des affaires, du suivi de la constitution des sociétés et de la réalisation des projets ;
- l'assistance, l'aide et l'accompagnement des investisseurs ;
- l'information et la sensibilisation des milieux d'affaires ;
- la qualification des projets, leur évaluation et l'établissement de la convention d'investissement à soumettre à l'approbation du conseil national de l'investissement⁸⁴.

❖ **Les organismes complémentaires pour l'Agence Nationale du Développement de l'investissement**

Un groupe d'organismes accompagne l'ANDI dans la réalisation de ses tâches, à savoir:

- **Le Conseil National de l'Investissement (CNI):** Le CNI est créé auprès du ministre chargé de la promotion des investissements qui en assure le secrétariat. Il est placé sous l'autorité du Chef du Gouvernement qui en assure la présidence. Ses travaux sont sanctionnés par des décisions, des avis et des recommandations. Il est chargé de proposer la stratégie et les priorités pour le développement des investissements ainsi que l'identification des avantages et des formes d'assistance pour ces derniers ⁸⁵;

- **Le Guichet Unique:** Il est créé au sein de l'ANDI un guichet unique regroupant les administrations et organismes concernés par l'investissement. Il a pour mission la vérification de la réalisation des facilités de procédures et des formalités pour la création des entreprises et la réalisation des projets d'investissement à travers l'entretien des relations permanentes avec les organismes concernés : la Direction des impôts, la Direction de l'Emploi, Département du Trésor, les municipalités concernées...⁸⁶

- **Le Fonds National d'investissement**

Le FNI est chargé du financement sur ses propres ressources, de la création et du développement des entreprises des secteurs privé et public en priorisant les aspects « rentabilité » et « gestion » du risque, sans occulter l'intérêt général en relation avec la politique du Gouvernement⁸⁷.

❖ **Fonds de Garantie des Prêts (FGAR)**

Le Fonds de garantie des Crédits aux PME dénommé (FGAR), est créé par décret exécutif n° 02-373 du 6 Ramadhan 1423 correspondant au 11 novembre 2002 en application de la loi d'orientation sur les PME, ce décret fixe les statuts du Fonds de garantie. Placé sous tutelle du Ministère de l'Industrie et des Mines, le FGAR est doté de la personnalité morale et de l'autonomie financière.

L'objectif principal du FGAR est de faciliter l'accès aux financements bancaires à moyen terme afin de supporter le démarrage et l'expansion des PME, en accordant des garanties de crédits aux banques commerciales, afin de compléter le montage financier de projets d'entreprises, viables et orientées vers la création et/ou le développement d'entreprises.

- Octroyer la garantie des crédits aux PME.

⁸⁴ Le site de l'ANDI : <http://www.andi.dz/index.php/fr/missions-de-l-andi> consulté le 04/08/2019 à 16h50.

⁸⁵ Le site du ministère de l'industrie et des mines : <http://www.mdipi.gov.dz/?Conseil-National-de-l> consulté le 05/08/2019 à 10h34.

⁸⁶ Le site de l'ANDI : <http://www.andi.dz/index.php/fr/guichet-unique/presentation> consulté le 05/08/2019 à 11h03.

⁸⁷ **Idem**, <http://www.andi.dz/index.php/fr/fonds-d-investissement> consulté le 05/08/2019 à 11h21.

- Garantir les relais des programmes mis en place en faveur des PME par les institutions internationales.
- Assurer le conseil et l'assistance technique en faveur des PME bénéficiaires de la garantie du fonds.
- Entreprendre tout projet de partenariat avec les institutions activant dans le cadre de la promotion et du développement de la PME.
- Engager toute action visant l'adoption des mesures relatives à la promotion et au soutien de la PME dans le cadre de la garantie des crédits d'investissements⁸⁸.

❖ Les organismes professionnels et financiers

• Chambre de Commerce et d'Industrie (CCI)

Par le décret exécutif 96/94 du 3 Mars 1996, la Chambre Nationale de Commerce est devenue la Chambre Algérienne de Commerce et d'Industrie (CACI). Cette (CACI) ainsi que les Chambres de Commerce et d'Industrie (CCI) sont aux plans local et national les institutions représentant auprès des pouvoirs publics les intérêts généraux des secteurs du commerce, de l'industrie et des services. Les Chambres de Commerce et d'Industrie Algériennes sont des établissements publics à caractère industriel et commercial dotés de la personnalité morale et de l'autonomie financière. Elles sont placées sous la tutelle du ministre chargé du commerce. A ce titre, elles assurent des missions:

- de représentation des entreprises;
- d'animation, de promotion et d'assistance aux entreprises;
- de formation, d'enseignement et de recyclage;
- d'arbitrage, de médiation et de conciliation⁸⁹.

• Associations professionnelles

Plusieurs associations et organisations⁹⁰ à caractère professionnelle ont vu le jour après la promulgation de la loi N ° 90/31 du 04/12/1990 relative aux associations professionnelles. Ces associations ont pour mission de négocier avec les pouvoirs publics, développer des relations entre les banques et les entreprises privées, se rapprocher des autres organisations d'employeurs des autres pays ; développer le partenariat avec l'Union européenne, (programme MEDA) ; proposer des solutions aux problèmes quotidiens de l'entreprise privée ; contribuer à l'intégration des professionnels de diverses branches d'activité à travers l'échange d'expériences et d'informations entre les entreprises⁹¹.

❖ Les programmes d'appui à la compétitivité des entreprises

Plusieurs programmes d'appui à la compétitivité des entreprises ont été mis à la disposition des PME afin de booster leur compétitivité, il s'agit entre autre de : le Programme National de l'Amélioration de la compétitivité industrielle, le Programme EDPME (MEDA) et le Programme National de Mise à Niveau de la PME.

⁸⁸ Le site du FGAR: <http://www.fgar.dz/portal/fr/content/missions>
Consulté le 05/08/2019 à 12h20.

⁸⁹Le site de la chambre algérienne du commerce et d'industrie : <https://www.caci.dz/fr/R%C3%A9seau%20CCI/Missions/Pages/Missions.aspx> consulté le 05/08/2019 à 17h13.

⁹⁰ Pour plus de détails sur les associations professionnelles en Algérie, voir le catalogue des associations professionnelles & des organisations, patronales et syndicales à caractère économique, document n°5 référence interne, document de travail, n°25/dgvees/2011, disponible sur le lien : <http://www.mdipi.gov.dz/IMG/pdf/Catalogue1.pdf>

⁹¹ MERZOUK. F, **Op.cit**, P 11.

3-Contribuions de la PME

L'importance des PME pour l'économie et la société en termes de leurs contributions à l'emploi et à la production est aujourd'hui indiscutable.

Le rapport de la banque mondiale Doing Business indique qu'un secteur dynamique de PME correspond à un niveau réduit des activités informelles. Les PME jouent un rôle important au niveau économique et sociale, mais également en réduisant l'économie informel ce qui les rends vitaux au développement économique⁹². Nous résumons les contributions des PME comme suit⁹³ :

➤ La création d'emploi et le développement social

A l'échelle mondiale, les PME contribuent significativement au développement économique et social. Les observations issues de nombreuses économies mettent en évidence le rôle des PME dans la création d'emploi. Il est de même à souligner que la situation varie selon la taille et le type de PME ainsi que selon les économies. En Europe, par exemple, entre 1990 et 2001, les micros entreprises ont été les seuls acteurs à la création nette de l'emploi.

Aux états unies, BIRCH. D a été le premier à présenter les données sur le rôle prépondérant des petites entreprises dans la création d'emplois.

AYYAGARI et al. Ont analysé la contribution des PME à l'emploi au niveau de leur étude qui regroupe les données concernant 99 pays pour la période allant de 2006 à 2010 et qui combinent les différentes vagues de l'enquête de la banque mondiale auprès des entreprises.

Cette étude couvre seulement les PME appartenant au secteur privé non agricole de l'économie formel et n'englobe pas les micros entreprises. La part médiane de l'emploi des PME est de 67%. Cela signifie que dans la majorité des pays, les PME représentent plus de deux tiers de l'emploi privé hors agricole.

➤ La croissance et le changement de la structure de l'économie

Les PME sont significativement présentes en termes de nombre d'entreprises et de génération de la valeur ajoutée. Nonobstant les difficultés d'obtenir des données précises et actualisées, ci-dessous quelques estimations :

- Selon les données fournies par le Centre du commerce international, les PME constituent plus de 90% de toutes les entreprises du monde et représentent en moyenne 60 à 70% du total l'emploi et 50% du PIB au niveau mondial⁹⁴.
- L'estimation du nombre de PME dans la population totale des entreprises de l'économie est de 420 à 510 millions de PME dans le monde. Parmi ces PME 80 à 95% se situent dans les pays à bas et moyen revenu⁹⁵.
- Au sein de l'UE-28, la majorité écrasante (99.8%) des entreprises soit un peu 22,3 millions sont des PME. Plus des deux tiers (67,1%) de la main-d'œuvre de l'économie commerciale non financière de l'UE était active dans des PME, soit quelque 89,7 millions de personnes. Globalement, les PME représentaient 57,3% des 6,18 milliards d'euros de valeur ajoutée générés (données de l'an 2012)⁹⁶.

⁹² BELLIHI. H ET BAZI. M, Role of SMEs in the Economic and Social Development: Case of Terroir Products in Souss Massa Draa Region (Morocco), Advances in Economics and Business 3(8): 340-347, 2015, P342.

⁹³ BOUTELLAA. M et LEZZAR. M S, Dynamique et Importance Des PME en Algérie, Revue de l'économie financière et des affaires JFBE ISSUE (8), 2019, PP 07-08.

⁹⁴ Conseil International pour la Petite Entreprise, ICSB annual global micro-, Small and medium -Sized Enterprises Report, 27 juin 2019, P 27.

⁹⁵ International labour Office, Small and Medium Sized Enterprises and decent and productive employment creation, Report IV, Session 104, Geneva, first edition 2015, P 05.

⁹⁶ Site Eurostat statistics explained: https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Archive:Business_economy_-_size_class_analysis Consulté le 07/08/2019 à 19h02.

- Au Royaume-Uni, il y avait 5,82 millions de petites entreprises (0 à 49 employés) au début de 2019 soit 99,3% du total des affaires. Les PME représentent 99,9% de la population des entreprises (5,9 millions d'entreprises). Elles représentent les trois cinquièmes de l'emploi et environ la moitié du chiffre d'affaires du secteur privé britannique⁹⁷.
- Aux États-Unis, il y a environ 29 millions d'entreprises avec moins de 500 employés, représentant 99,7% de toutes les entreprises américaines et près de la moitié du secteur privé total emploi⁹⁸.

➤ L'augmentation de productivité et de l'innovation

Dans le contexte actuel, la survie et la compétitivité des entreprises dépend en grande partie de sa capacité à innover. De ce fait, être compétitive dépend de la capacité de l'entreprise d'améliorer et modifier ses produits, processus, et modes d'opération de manière continue et de s'adapter aux changements continuels du marché.⁹⁹

A partir de la grande importance de la PME, il nous semble pertinent de présenter l'état des lieux des PME Algériennes.

4-Etat des lieux des PME Algériennes

« Les PME/PMI en Algérie sont nées à partir de la fin des années 1980, ce type d'entreprises avant cette date n'avait qu'un rôle secondaire dans l'économie algérienne. En 1963 l'industrie algérienne représentait 5% de la production intérieure, puis elle a atteint les 29% en 1969, quand à l'investissement industriel passait aux mêmes délais de 23 à 51% de l'investissement total. En 1969, plus de 45% de cet investissement total (13% de la production intérieure) vont aux seuls secteurs des hydrocarbures, de la pétrochimie, de la sidérurgie et de la mécanique. Le plan quadriennal 1970-1973 a prévoyait un investissement total de 27,7 milliards de dinars soit 35% de la production intérieure dont 45% pour l'industrie »¹⁰⁰.

4-1-Genèse de développement de PME en Algérie.

Les PME/PMI algériennes ont passées par trois périodes dans leurs évolutions depuis l'indépendance (1962)¹⁰¹.

- **La période 1962-1982**

Cette période de l'histoire de l'Algérie a été caractérisée par l'adoption d'une économie planifiée et d'une industrie basée sur la fabrication des biens d'équipements et des produits intermédiaires. Afin de promouvoir et développer le secteur des PME/PMI, une série de codes ont été promulgués.

- En 1963, le premier code d'investissement, et malgré les avantages et les garanties proposaient aux investisseurs, ce code n'a pas abouti aux résultats attendus.

⁹⁷ Site du FSB experts in business: [https://www.fsb.org.uk/media-centre/small-business-statistics#:~:targetText=At%20the%20start%20of%202019%20there%20were%205.82%20million%20small,population%20\(5.9%20million%20businesses\)](https://www.fsb.org.uk/media-centre/small-business-statistics#:~:targetText=At%20the%20start%20of%202019%20there%20were%205.82%20million%20small,population%20(5.9%20million%20businesses)). Consulté le 07/08/2019 à 18h17.

⁹⁸ DELOITTE, **Connected Small Businesses US**, Commissioned by Google, 2017, P 04.

⁹⁹ BOUTELLAA. M et LEZZAR. M S, **Op.cit.**, P 08.

¹⁰⁰ GHARBI. S, **Les PME/PMI en Algérie : Etat des lieux**, Université du littoral côte d'opale, Lab.RII, N°238 Mars 2011, P 06.

¹⁰¹ **Ibid.**, PP 05-06.

- En 1966, un autre code des Investissements donnant un rôle plus important au secteur privé dans le développement économique algérien tout en préservant une place prédominante pour le secteur publique sur les secteurs stratégiques de l'économie.

Le premier plan quadriennal (1970-1973) poursuivi d'un deuxième plan quadriennal (1974-1978) qui avaient prévu un programme spécial de développement des industries locales ont permis aux PME/PMI de se lancer. Cette période a été marquée par le développement timide de la PME/PMI. C'est ainsi qu'un total de 594 PME/PMI a été réalisé durant cette période.

D'autant plus que la PME/PMI a été considéré comme complément au secteur public, notant que toutes les politiques et les mesures d'aide et de développement ont été concentrés au service de ce dernier, de ce fait les promoteurs privés se sont dirigés vers les créneaux de services et de commerce, et même ces créneaux n'ont pas trouvé l'environnement favorable et encourageant, la législation de travail était rude, la fiscalité très lourde et le commerce extérieur était fermé.

- **La période 1982-1988**

Au cours de cette période, deux plans quinquennaux en faveur du secteur privé (1980-1984 et 1985-1989) ont vu le jour, ces deux plans ont dicté un ensemble de mesures telles que :

- ✓ Le droit de transfert nécessaire pour l'acquisition des équipements et dans certains cas des matières premières.
- ✓ L'accès aux autorisations globales d'importations (AGI)
- ✓ Un système d'importations sans paiement.

Malgré les avantages présentés ci-dessus, ladite période s'est caractérisée par un ensemble d'obstacles, on peut citer :

- Le financement par les banques ne doit pas dépassé 30% du montant total de l'investissement.
- Les montants investis ne doivent pas dépassé les 30 millions de dinars pour une (SARL).
- L'interdiction de posséder plusieurs investissements par un seul entrepreneur.

- **A partir de 1988**

Plusieurs décisions de l'état algérien qui ont été prises à partir de l'année 1988 ont été concrétisées par des textes législatifs et ont fait de cette période, une ère de prospérité et de développement des PME /PMI, on peut les résumer dans les points ci-dessous :

- ❖ La loi 88-25 du 19/07/1988 qui a libéré le plafond de l'investissement privé et a ouvert à ce dernier d'autres créneaux. De ce fait le nombre des PME/PMI privées est passé à 19843 entreprises,
- ❖ La loi 90-10 du 14/04/1990 relative à la monnaie et au crédit, qui a autorisé les investissements étrangers en Algérie,
- ❖ Le décret n° 91-37 de la 19/02/1991 portant libération du commerce extérieur, le nombre d'entreprises privées a atteint 22 382 entreprises en 1992.

Le passage de l'Algérie d'une économie planifiée à l'économie de marché a été la bonne occasion pour les PME/PMI pour se lancer et se développer.

Ce nouveau contexte économique est devenu plus approprié aux PME après la mise en place d'un nouveau cadre législatif et des réformes de redressement économique, tel le nouveau code de la promotion de l'investissement promulgué le 05/10/1993. Les efforts visant l'encouragement de la PME/PMI se sont poursuivis. A cet effet, l'état a promulgué en 2001 l'ordonnance relative au développement de l'investissement (Ordonnance N° 01/03 du 20/08/2001) et la loi d'orientation sur la promotion de la PME/PMI (Loi N° 01/18 du 12/12/2001).

Elle a aussi créé un Fonds de Garantie des prêts accordés par les banques en faveur des PME/PMI. En complément à ses actions, l'état a également créé un (CNI) et ne fait plus la distinction entre investissements publics et investissements privés. En continuité à la politique de l'état portant sur l'encouragement et l'accompagnement des PME, l'état a promulgué en 2017 la loi n 17-02 du 10/01/2017 (voir annexe N°01).

Dans ce qui suit, d'une part nous cherchons à donner un état des lieux sur les PME Algériennes. D'autre part, nous prétendons pointer du doigt les retombés de la promulgation de la loi 17-02 et la batterie de dispositifs d'appui ayant comme but l'encouragement et l'aide des PME sur la population des PME et leurs contribution à l'économie Algérienne.

4-2-Evolution de la population des PME en Algérie

Les statistiques du dernier bulletin d'information statistique de la PME¹⁰² délivrée par le ministère de l'industrie et des mines montrent que le secteur de la PME en Algérie est en plein essor. En effet, à la fin du 1er semestre 2018, la population globale des PME s'élève à 1 093 170 PME, et qui est supérieur au nombre total de la PME des années précédentes (1.074.053 PME en 2017). Le tableau suivant permet de chiffrer l'évolution de cette entité durant les cinq dernières années (de 2014 jusqu'à 2018).

Tableau N°18: évolution de la population des PME privée

Nature des PME	2014	2015	2016	2017	2018 ¹⁰³
Personnes Morales	496.989	537.901	575.906	609.344	628.219
Personnes Physiques	354.522	396.136	446.325	464.892	464.689
Total PME privées	851.511	934.037	1.022.231	1.074.236	1.092.908

Source : Elaboré sur la base des bulletins d'information annuels du ministère de l'industrie et des mines, Bulletin PME n° 25 : novembre 2014, Bulletin PME n°26 : avril 2015, Bulletin PME n°27 : septembre 2015, Bulletin PME N°28 : mai 2016, Bulletin PME n°29 : décembre 2016, Bulletin PME N°30 : mai 2017, Bulletin PME N°31 : novembre 2017, Bulletin PME N°32 : mai 2018, Bulletin PME N°33 : novembre 2018.

A partir du tableau ci-dessus, nous constatons une croissance continue dans la population des PME privées durant la période (de 2014 à 2018). Le nombre des PME privées est passé de 851.511 PME en 2014 à 1.092.908 PME en 2018 soit une augmentation de 28.34%.

4-3-La répartition par région des PME en Algérie

Les données du bulletin d'information statistique de la PME ministère de l'industrie montrent que l'activité économique de l'année 2018 est répartie dans les différentes régions du pays.

La présence des PME dans le nord est prédominante, suivi des haut plateaux¹⁰⁴.

Au niveau de la région du Nord, il existe 438 260 PME, soit 70 % des PME du pays, suivie par la région des Hauts-Plateaux avec 136 899PME soit 22%, et les régions du Sud et du Grand Sud accueillent 53 060 PME soit 8% du total¹⁰⁵.

¹⁰² Bulletin d'information Statistique de la PME, données du 1 er semestre 2018, N 33, édition novembre 2018, (Disponible sur le site du ministère de l'industrie et des mines : http://www.mdipi.gov.dz/IMG/pdf/Bulletin_PME_N_33.pdf)

¹⁰³ Statistiques mises à jour au 30/06/2018, (Dernière statistique disponibles).

¹⁰⁴ Selon la répartition spatiale du Schéma National d'Aménagement du Territoire (SNAT).

4-4-Répartition sectorielle des PME Privées

Le nombre total des PME privées à la fin du 1er semestre 2018 est de 1 092 908. Elles sont concentrées au niveau du secteur des services (le transport en particulier), l'Artisanat et le BTPH (le Bâtiment en particulier)¹⁰⁶.

Tableau N°19: Répartition des PME privées par secteur d'activité (Source : CNAS, CASNOS)

	<i>Secteurs d'Activité</i>	<i>Nombre</i>	<i>Part en (%)</i>
I	Agriculture	6877	0,629
II	Hydrocarbures, Energie, Mines et services liés	2936	0,269
III	BTPH	182477	16,696
IV	Industries manufacturières	97728	8,942
V	Services y compris les professions libérales	338201	51,367
VI	Artisanat	241 494	22,096
	Total Général	1 092 908	100,00%

Source : Bulletin d'information Statistique de la PME, données du 1 er semestre 2018, N 33, édition novembre 2018, P 11.

Le tableau ci-dessous montre le déséquilibre qui existe dans la repartitions des PME privée par secteur d'activité.

4-5-La participation des PME dans la création d'emploi

En Algérie, les PME du secteur privé ont largement contribué à la création d'emploi, et cela a eu des retombées positives, notamment par rapport à la baisse du taux de chômage. En effet, l'effectif global des PME, est de 2.690.246 agents.

4-6-Mortalité (radiation) des PME en Algérie

Durant le 1er semestre 2018, 21 139 PME privées étaient radiées, dont 3421 sont des personnes morales et 17718 PME personnes physiques¹⁰⁷

Tableau N°20: La mortalité des PME privées (statistiques 1er semestre 2018)

<i>Types de PME privées</i>	<i>Personnes*</i> <i>Morales</i>	<i>Personnes **</i> <i>Physiques</i>	<i>Total</i>
Nombre de cessation d'activité	3421	17718	21139
Parts en%	16,18	83,82	100

Source : Bulletin d'information Statistique de la PME, données du 1 er semestre 2018, N 33, édition novembre 2018, P14.

¹⁰⁵ Bulletin d'information Statistique de la PME, données du 1 er semestre 2018, N 33, édition novembre 2018, P 11.

¹⁰⁶ **Ibid.**, P 10.

¹⁰⁷ **Ibid.**, P 14.

Conclusion du chapitre 02

Ce deuxième chapitre ambitionne dans un premier temps de présenter les fondements de la recherche en PME. La revue de littérature a montré que la PME est perçue différemment en fonction des deux courants existants. Le premier courant regroupe les travaux sur la taille et met en exergue l'effet de la taille sur l'organisation. Le deuxième courant regroupe les travaux qui suivent une approche plus dynamique, liée aux effets induits par l'augmentation de la taille et la croissance de l'entreprise.

Ces deux courants fournissent les fondements de la recherche. Plus tard vers la fin des années 1970 que deux courants opposés surgissent, le courant de la spécificité de la PME versus le courant de la diversité de la PME.

Après l'analyse de la littérature, nous avons constaté qu'il n'y a pas de consensus sur la définition de la PME et que les multiples tentatives des chercheurs à trouver une définition singulière de la PME ont échouées et se sont heurtées à plusieurs difficultés. Dans le sens de ces efforts, deux approches se proposent pour cerner le concept de la PME, l'approche quantitative et l'approche qualitative.

Afin de mieux comprendre ce que la PME on s'est intéressé à ses caractéristiques. (JULIEN. P. A, 1997) a retenue six caractéristiques communes entre les PME. Les PME se distinguent de certains avantages qui la mettent dans une situation de profit. A l'opposé elles souffrent de faiblesses chroniques qui menacent son existence et freinent son développement.

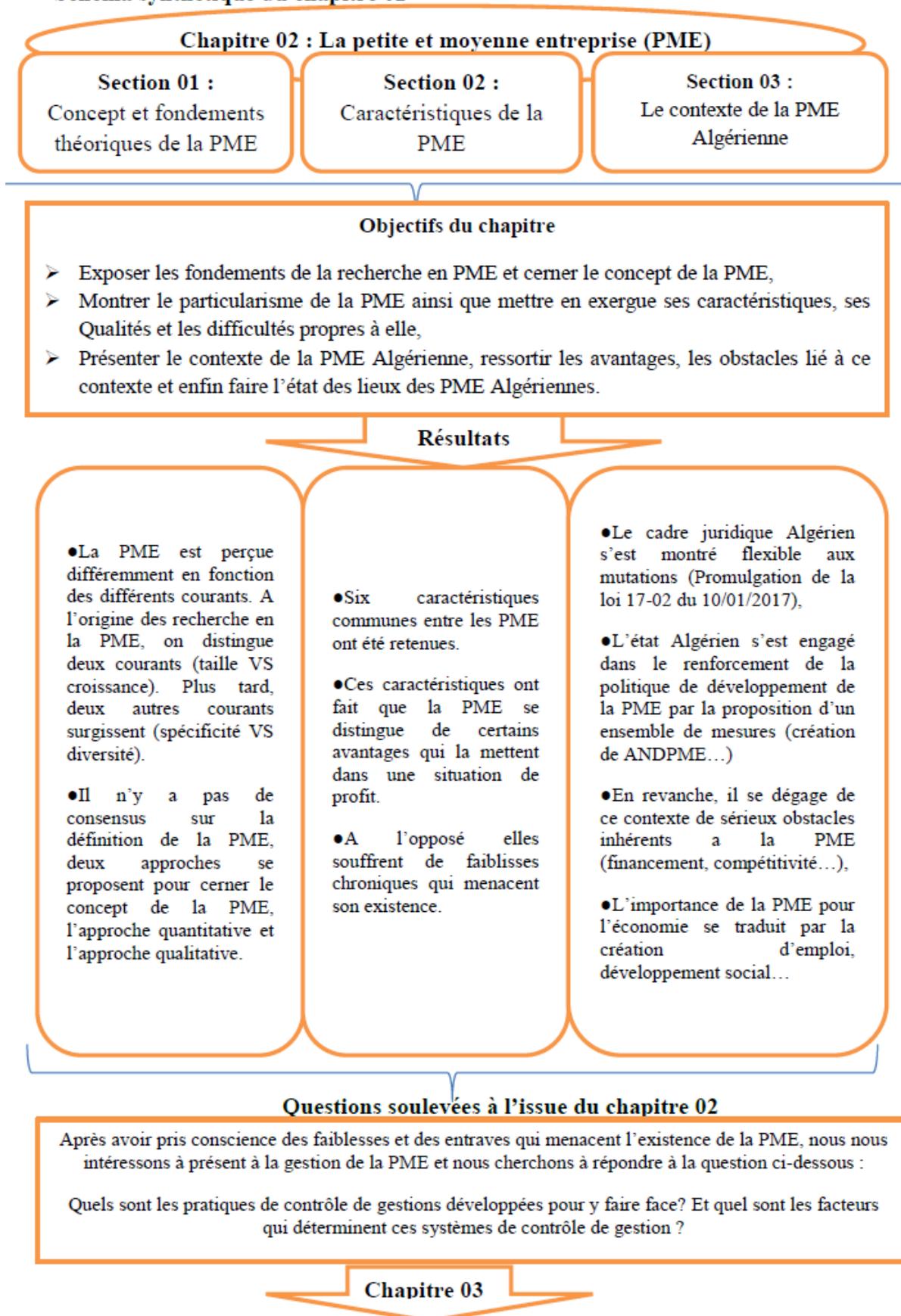
En Analysant le contexte de la PME Algérienne, nous avons conclu que le cadre juridique Algérien s'est montré flexible aux mutations survenues au niveau de la scène nationale et internationale. La promulgation de la loi 17-02 du 10/01/2017 le témoigne.

Dans la même veine, l'état Algérien s'est engagé dans le renforcement de la politique de développement de la PME par la proposition d'un ensemble de mesures (création de l'ANDPME...).

Cette analyse du contexte Algérien, nous aussi permis de dégager de sérieux obstacles inhérents à la PME algérienne (financement, compétitivité...).

A partir des statistiques avancées par le ministère de l'industrie et des mines, nous avons pu pointer du doigt l'importance de la PME pour l'économie Algérienne et qui se traduit par la création d'emploi, développement social, etc.

Schéma synthétique du chapitre 02



Chapitre 03: Pratiques et déterminants du contrôle de gestion dans les PME

Introduction du chapitre 03

Après avoir pris conscience du concept de la PME, de ses caractéristiques et de ces faiblesses, nous nous intéressons présentement à la gestion de la PME, plus précisément aux pratiques des dirigeants des PME développés pour faire face aux entraves qui menacent son existence.

L'objectif de ce troisième chapitre est de réaliser dans un premier temps au niveau de la première section, une revue de littérature qui s'intéresse au contrôle de gestion dans les PME. En effet, la revue de littérature sur ce sujet fait apparaître deux grands paradigmes.

Les chercheurs du premier paradigme considèrent que le contrôle de gestion dans sa forme formelle et globale n'est pas appliqué et applicable aux PME, tandis que les chercheurs du deuxième paradigme tentent de mettre en valeur l'intersection entre le champ de recherche de la PME et celui du contrôle de gestion en identifiant les différentes pratiques et modes opératoires du contrôle de gestion dans ce contexte spécifique qu'est la PME .

Aujourd'hui l'exploration dans le champ de recherche contrôle de gestion d'une façon générale et plus particulièrement dans des contextes spécifiques tel que la PME, ne se limite plus explorer les pratiques qui ont été déjà identifiés au niveau de plusieurs travaux de recherches. La vraie exploration est celle des contextes dans lesquels ces pratiques ont émergé et ont évolué et aussi l'approfondissement des facteurs qui sont à l'origine de ces pratiques.

C'est pour cette raison la que nous avons d'abord consacré la deuxième section de ce chapitre à la présentation de la revue de littérature sur les pratiques de contrôle de gestion dans le contexte de la PME et leurs caractéristiques.

Ensuite nous consacrons la troisième section à la l'assemblage de l'ensemble des facteurs évoqués au niveau de la littérature spécialisée en la matière. Notre objectif est donc de mieux comprendre les pratiques de contrôle de gestion émergeant dans le contexte spécifique de la PME.

Section 01 : Etat de l'art sur le contrôle de gestion dans les PME

1-L'apparition du domaine croisé du contrôle de gestion et de la PME

Depuis ses origines depuis les années 1920¹, le contrôle de gestion a fait l'objet de multiples mutations et de nombreux travaux (GIARD. V, 1990; EVRAEN. P ET MEVELLEC. P, 1991; MAEDER. R, 1991; LORINO. P, 1993; BOUQUIN. H, 1994; VAN DER GHINST. P, 1995; ZIMNOVITCH. H, 1999) l'affirment. D'autres chercheurs font mentionner d'une nouvelle conception du contrôle de gestion et parlent d'un nouveau contrôle de gestion (TELLER. R, 1993) et (SAVALL. H et ZARDET. V 1992), d'autres tels que (GIARD. V, 1990) et (AMINTAS. A, 1999) considèrent qu'il s'agit plus exactement d'une crise du contrôle de gestion.

Pour BOLLECKER. M & NARO. G, « le contrôle de gestion est ancré dans l'épistémé d'une époque, en ce qu'il est tout à la fois le produit et le médium des discours et controverses dominants dans la société à un moment donné de son histoire² ». De la même manière, BERLAND. N mentionne que les nouveaux enjeux expliquent le besoin de repenser les rôles et les utilisations des systèmes de contrôle de gestion³.

Pareillement, les postulats implicites du contrôle de gestion traditionnel semblent être totalement remis en cause, ainsi que l'équilibre entre l'essence et l'ingénierie du contrôle de gestion (BOUQUIN. H, 1994).

En effet, après avoir longtemps privilégié les aspects purement techniques (comptable, financier et budgétaire), le contrôle de gestion intègre des éléments socio-politiques pour tenir compte, d'une part, des comportements des acteurs dans l'organisation, et d'autre part, des différents contextes organisationnels⁴ dont le contexte particulier de la PME fait partie.

Dans le cadre de notre thèse, nous nous intéressons aux entrecroisements entre deux domaines, le domaine du contrôle de gestion et celui de la PME. Nous cherchons à tirer des liens pertinents qui permettent de répondre à notre problématique de recherche.

Pour ce faire, nous allons nous procéder par analogie entre le domaine de la PME et celui du contrôle de gestion.

Ce troisième chapitre repose sur les résultats des deux précédents chapitres (le premier et le deuxième) portant successivement sur le contrôle de gestion et de la PME.

A partir de ces résultats nous avons pu synthétiser les consensus d'une part, entre les auteurs du domaine de la PME, et d'autre part entre les auteurs du domaine de contrôle de gestion. Ces éléments se situent à l'origine du domaine croisé de la PME et du contrôle de gestion.

La figure N°24 ci-dessus présentera un aperçu sur le croisement du domaine du de la PME et celui du contrôle de gestion.

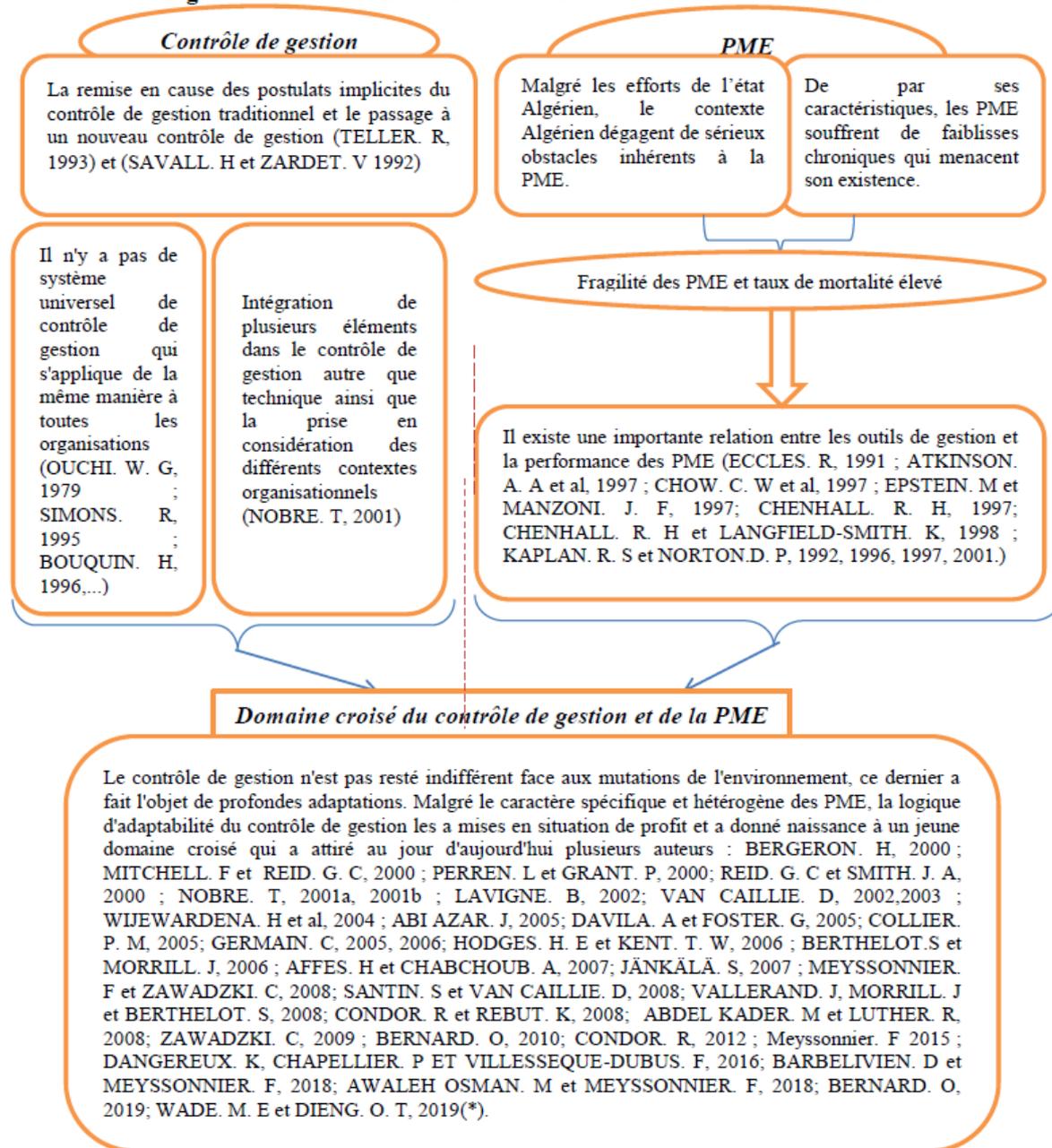
¹ BERLAND. N, DE RONGE.Y, Op.cit., P XI.

² BOLLECKER. M & NARO.G, Le contrôle de gestion aujourd'hui: Débats, controverses et perspectives ; Chapitre 01 : Des théories pour repenser le contrôle de gestion : des dispositifs discursifs et instrumentaux ancrés dans un contexte social et institutionnel. Vuibert, 2014, P 16.

³ BERLAND. N, L'histoire du contrôle budgétaire en France. Les fonctions du contrôle budgétaire, influences de l'idéologie, de l'environnement et du management stratégique, thèse pour l'obtention du doctorat en sciences de gestion, Université Paris Dauphine-Paris IX, 1999, P 08.

⁴ NOBRE. T, Le contrôleur de gestion de la PME, Comptabilité-Contrôle-audit, Tome 7, Vol. 1, mars 2001, pp. 129-146, P 132.

Figure N°13: Croisement entre le domaine de la PME et celui du CDG



(*) : La liste des travaux présentée ci-dessus n'est pas exhaustive, elle a été élaborée sur la base de : CONDOR. R, **Le contrôle de gestion dans les PME: une approche par la taille et le cycle de vie**, Revue internationale PME: Économie et gestion de la petite et moyenne entreprise, 25(2), 2012, P 78, que nous avons enrichi et mis à jour.

Source : Elaboré par nos soins.

1-1-Les premières recherches sur le contrôle de gestion dans les PME

Les premières recherches portant sur l'existence du contrôle de gestion dans le contexte des PME se sont apparus dans les années 90, nous citons parmi elles (GUL. F. A, 1991 ; MCMAHON. R. G. P ET HOLMES. S, 1991 ; BAJAN-BANASZAK. G, 1993 ; AMAT. J, CARMONA. S et ROBERTS. H, 1994 ; NAYAK. A et GREENFIELD. S, 1994 ; ROMANO. C. A et RATNATUNGA. J, 1994 ; FERNANDEZ. V, PICORY. C et ROWE. F, 1996 ; CHAPPELLIER. P, 1997 ; GORTON. M, 1999).

A partir de l'année 2001, les recherches en contrôle de gestion dans les PME ont connues un remarquable accroissement. La recherche menée par NOBRE. T en France et qui a fait l'objet de deux publications majeures (NOBRE. T, 2001a et 2001b) semble marquer le renouveau d'un sujet qui a permis la diffusion de publications éparses dans les années quatre-vingt-dix.

L'histoire de la recherche en contrôle de gestion dans les PME a aussi été marquée par un autre travail de référence, il s'agit de MOORES. K et YUEN. S (2001) qui ne traite pas directement des PME mais qui s'inscrit dans ce cadre de par son positionnement sur les entreprises en croissance⁵.

Nous citons parmi les recherches apparues dans les années 2000, celle de MOORES. K et YEN. S, 2001 ; NOBRE. T, 2001a, 2001b ; VAN CAILLIE. D, 2003 ; DAVILA. A et FOSTER. G, 2005 ; MEYSSONNIER. F et ZAWADZKI. C, 2008 ; SANDINO. T, 2007.

L'état de l'art sur ces dernières années est marqué par trois caractères essentiels : domaine, récent, sujet de recherche important et résultats contradictoires⁶.

Ce que nous entendons ici par contradictoires concerne certaines recherches qui mettent en évidence un bon développement des outils de contrôle dans le contexte des petites et moyennes entreprises, d'autres présentent des résultats plus nuancés.

Partant de l'étude menée par (VILLESEQUE-DUBUS. F et COURRENT. J. M, 2008) qui a comme but d'étudier la structure des connaissances produites dans les domaines croisés du contrôle et de la PME, les auteurs ont constaté qu'il existe d'un point de vue théorique des champs de recherche structurés dans le domaine de la comptabilité et du contrôle des PME⁷.

L'analyse de l'état de l'art portant sur le contrôle de gestion dans les PME exige en premier lieu l'organisation de la littérature. Plusieurs manières sont envisageables pour le faire.

- Selon le critère du développement du contrôle de gestion formel,
- Selon la méthodologie de la recherche.

2-Organisation de l'état de l'art en fonction du critère du développement du contrôle de gestion formel

Les travaux portant sur le contrôle de gestion dans les PME peuvent ainsi être de deux sortes : soit ils considèrent que le contrôle de gestion dans sa forme formelle et globale n'est pas appliqué et applicable aux PME, soit ils tentent de mettre en valeur l'intersection entre le champ de recherche de la PME et celui du contrôle de gestion en identifiant les différentes pratiques et modes opératoires du contrôle de gestion dans ce contexte spécifique qu'est la PME .

⁵ LOUITRI. A, MRANI ZENTAR.S et NARO. G, Op.cit., P 03.

⁶ CONDOR. R, Op.cit., P 78.

⁷ VILLESEQUE-DUBUS. F et COURRENT. J. M, Recherches en contrôle de gestion et PME: évolution et logiques de structuration, La Comptabilité, le Contrôle et l'Audit entre Changement et Stabilité (pp. CD-Rom), 2008, P 17.

2-1-Présentation du premier courant de pensée portant sur la nature informelle du contrôle

Plusieurs chercheurs (HOLMES. S et NICHOLLS. D, 1988; MCMAHON. R. G. P et HOLMES. S, 1991; COLOT. V et MICHEL. P. A, 1996) ont montré que plusieurs PME souffrent traditionnellement d'une carence au niveau des outils de gestion utilisés⁸.

Au niveau de cette catégorie d'entreprise, le contrôle informel est dominant et les objectifs sont fixés de façon orale⁹.

(TORRES. O, 2000) fait partie de ce courant, il révèle que les pratiques du contrôle de gestion dans les PME sont informelles et l'explique par la loi de proximité¹⁰.

Les cinq caractéristiques de la PME évoquées par (JULIEN. P. A, 1987) ont été reprises par (TORRES. O, 2002) à travers sa loi proxémique. Autrement dit, c'est en raison de la proximité spatiale, hiérarchique et fonctionnelle appliquée au contrôle de gestion que ce dernier s'opère de façon informelle dans les PME. Ainsi, ils confortent les hypothèses émises à partir des définitions de la PME.

La petitesse de ces entreprises rend le contrôle formel et la sophistication des outils pratiquement inutiles. La centralisation du pouvoir et surtout la proximité avec les employés facilitent la communication et le contrôle des objectifs. D'autant plus, le contrôle de gestion en PME n'a pas vocation à gérer le personnel en fonction de la stratégie de l'entreprise.

(RAYMOND. L et BLILI. S, 2005 ; JULIEN. P. A et al. 2005) expliquent autrement l'aspect informel de la gestion au niveau des PME. Ils considèrent que la simple structure et la taille des PME impliquent qu'elles gèrent un plus faible volume de ressources financières, et c'est ce manque de ressources financières qui se traduit alors par des faiblesses au niveau de la gestion : qu'il s'agisse de la planification, du pilotage stratégique ou des systèmes d'information¹¹.

CHAPELLIER. P et MOHAMMED. A (2010) ; NOBRE. T (2001b) et VAN CAILLIE. D (2003) quant à eux, pensent qu'il s'agit plutôt d'un système visant la détermination des prix et de suivre la santé financière de l'entreprise que d'un système de contrôle de gestion proprement dit.

A partir du constat ci-dessus, il y a lieu de se poser la question : qu'est on entend par système de contrôle de gestion formel et système de contrôle de gestion informel ?

Au niveau du chapitre 01, nous avons largement exposé les systèmes de contrôle de gestion. Au ce niveau de la thèse, nous allons exposer comment les auteurs de ce courant appréhendent un système de contrôle de gestion formel et un système de contrôle de gestion informel.

La formalisation des systèmes de contrôle a souvent été analysée par plusieurs auteurs notamment (LANGFIELD-SMITH. K, 1997 ; SIMONS. R, 1995...).

⁸ LAVIGNE. B, Contribution à l'étude de la genèse des systèmes d'information comptable des PME : une approche empirique, Actes du XXIIIe Congrès de l'Association française de comptabilité, Toulouse, 2002, P 02.

⁹CONDOR. R, Op.cit., P 82.

¹⁰ TORRES. O, Op.cit., P 09.

¹¹AIT IAZA. S et DAANOUNE. M. R, Le rôle du contrôle de gestion dans la mise à niveau des PME, communication présentée lors du colloque international intitulé : Entreprises en difficulté et changement organisationnel, état de l'art et perspectives concernant les PME organisé par la faculté des Sciences Juridiques, Economiques & Sociales – Marrakech, le 30 et 31 Octobre 2014, P 07.

Tout d'abord, il est opportun de préciser ce qu'est un système de contrôle de gestion formel. Il s'agit d'un contrôle de gestion destiné à fournir au dirigeant de la PME les éléments d'information nécessaires pour s'assurer que les moyens mis en œuvre dans l'entreprise sont utilisés, et coordonnés d'une manière suffisamment efficace, pour atteindre les objectifs qui matérialisent les grandes orientations stratégiques privilégiées¹².

D'autres chercheurs ont choisi d'aborder les systèmes de contrôle de gestion en expliquant ce qu'est un contrôle informel. Pour OUCHI. W. G (1980), il s'agit d'un modèle qui implique une influence réciproque au travers d'un système de communication entre les deux niveaux organisationnels¹³.

Selon LANGFIELD-SMITH. K (1997), les systèmes de contrôle informel sont définis comme étant des contrôles dont le design n'est pas conscient de polices non écrites qui sont souvent dérivées de la culture organisationnelle ou en sont un artefact¹⁴.

Dans la continuité de la présentation des résultats des chercheurs appartenant au courant qui expose que la fonction contrôle de gestion dans les PME est souvent sous structurée. Un peu plus loin, nous arrivons aux recherches qui présentent des résultats plus nuancés. MARCHESNAY. M quant à lui, il indique que la fonction contrôle de gestion dans la PME est absente. MARCHESNAY. M et FOURCADE. C (1997) recensent les différentes fonctions de l'entreprise présentes dans la PME : gestion des ressources humaines, commerciale, production, financière mais pas le contrôle de gestion¹⁵.

D'autres travaux confirment que la fonction de contrôle dans les PME est une fonction invisible¹⁶, peu instrumentée et hétérogène où le contrôle informel occupe une place très importante.

LAVIGNE. B, 2002; BERTHELOT. S et MORRILL. J, 2006; AFFES. H et CHABCHOUB. A, 2007; ABDEL-KADER.M et LUTHER. R, 2008 ; VALLERAND. J, MORRILL. J et BERTHELOT. S, 2008 CHAPPELLIER. P et MOHAMMED. A, 2010 ; révèlent que plus l'entreprise est petite, plus le système de contrôle de gestion est simple et plus la sophistication est faible.

Par ailleurs, pour (BERTHELOT. S et MORRILL. J, 2006 ; NOBRE. T, 2001b ; VAN CAILLIE. D, 2003) l'envergure du contrôle de gestion est plus réduite, c'est-à-dire le nombre de méthodes utilisées est faible ; le service comptable est plus limité en taille ; la fréquence des contrôles baisse et le dirigeant se concentre sur des données financières¹⁷.

En plus de ces spécificités qui font que le contrôle de gestion est mal adapté aux besoins des dirigeants de PME. Des auteurs tel que (CHAPPELLIER. P, 2011) donnent d'autre explications, et manifeste « qu' il existent des difficultés du couplage entre des processus de décision peu ou pas structurés et l'usage d'outils structurants par nature, ainsi que les outils comptables sous-tendent des types de modèles de gestion bien structurés, leur vocation initiale serait donc celle d'une utilisation par des décideurs situés dans des environnements relativement stables et générateurs d'événements plutôt répétitifs.

¹² VAN CAILLIE. D, L'exercice du contrôle de gestion en contexte PME : étude comparée des cas français, canadien et belge, Congrès annuel de l'Association francophone de comptabilité, Louvain-la-Neuve, 2003, P 12.

¹³ SANTIN. S et VAN CAILLIE. D, Op.cit. P 07.

¹⁴ Ibid.

¹⁵ NOBRE. T, Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME, Finance-Contrôle-Stratégie, 2001 b, P 121.

¹⁶ ABI AZAR. J, Op.cit., P 17.

¹⁷ CONDOR. R, Op.cit., P 83.

Or, les PME relèvent le plus souvent d'une logique du petit nombre d'événements, nécessairement peu répétitifs, peu réguliers »¹⁸.

(WHITLEY. R, 1999) dans son étude des systèmes de coordination et de contrôle, a décrit le système de contrôle des PME par :

-Un système de contrôle relativement simple, exercé de façon informelle particulièrement à travers la culture de l'entreprise.

-La constatation d'une vive présence d'indicateurs financiers classiques comme le chiffre d'affaires, la marge, la trésorerie, quelques calculs des coûts, et quelques ratios de rentabilité.

En résumé, les chercheurs appartenant à ce courant ont mobilisé plusieurs termes pour décrire le système des contrôles de gestion dans les PME. On peut citer à ce titre : informel, simple, faiblement sophistiqué, envergure réduite, invisible, sous structuré, peu instrumenté, embryonnaire...Cependant ils versent tous dans le même sens. Du moment où tous ces chercheurs font connaître l'idée selon laquelle le contrôle de gestion formel n'est pas appliqué et applicable dans les PME.

2-2-Présentation du deuxième courant de pensée portant sur un contrôle de gestion structuré dans les PME

Le domaine croisé du contrôle de gestion et de la PME a donné naissance à un deuxième courant de pensée qui met en valeur l'intersection des deux domaines et qui évoquent l'aspect formel du contrôle de gestion dans les PME. L'examen de la littérature issue de ce courant permet d'en faire apparaître quelques tendances lourdes.

(SANTIN. S et VAN CAILLIE. D, 2008) mettent en exergue l'idée axée sur complémentarité entre les contrôle informels et les contrôle formels au sein de la PME. Plusieurs auteurs (OTLEY. D, 1994 ; LANGFIELD-SMITH. K, 1997 ; MERCHANT. K. A, 1998) ont auparavant souligné qu'un système de contrôle de gestion est un ensemble d'outils complémentaires comprenant tant les contrôles formels qu'informels. De plus, pour (OTLEY. D, 1980; FLAMHOLTZ. E. G, 1983), les contrôles formels peuvent être dépendants de la nature des contrôles informels mis en place¹⁹.

Plusieurs auteurs mettent en lumière la présence dans les PME de systèmes de contrôle formalisés à des degrés divers, via la présence d'outils de gestion comptable.

CHAPELLIER. P (2011) affirme que « la vision réductrice du système d'information comptable, orientée vers la production des seuls documents obligatoires, dans des délais longs, et dans le seul but de satisfaire aux obligations imposées par l'administration fiscale, ne correspond pas à la réalité d'une grande majorité des PME ²⁰».

CHAPELLIER. P, MOHAMMED. A, & TELLER. R (2013) expliquent ainsi qu'il n'existe pas de norme dictant le degré de formalisation adéquat du système de contrôle en PME : « L'enjeu pour le dirigeant est de trouver le bon équilibre sur une sorte de balancier entre l'absence et l'excès de formalisation comptable...

¹⁸ DANGEREUX. K, CHAPELLIER. P et VILLESSEQUE-DUBUS. F, **Outils de contrôle de gestion et innovation en PME**, 13ème Congrès International Francophone des PME (CIFEPME),Trois Rivières, Canada, 2016, P 32.

¹⁹ SANTIN.S ET VAN CAILLIE. D, **Op.cit.**, PP 07-08.

²⁰ CHAPELLIER. P, **Vers un modèle de gestion hybride pour le dirigeant de PME : une étude de la triangulation entre système d'information formel, recours à l'expert et métier du dirigeant** (habilitation à diriger des recherches en sciences de gestion). Université de Nice, France, 2011, P 32.

Si certains dirigeants de PME disposent d'un système de contrôle simple et peu formalisé, d'autres élaborent à fréquence régulière des données de contrôle diversifiées et détaillées²¹ ».

ORIoT. F et MISIASZEK. E (2012) invitent ainsi « les dirigeants de PME à construire des tableaux de bord stratégiques taillés sur mesure par rapport à leur expérience, leur contexte spécifique et l'évolution de leurs représentations cognitives²² ».

Fernandez, Rowe et Picory (1994) et (1996), ont tenté de montrer que le pilotage des PME n'était pas dû uniquement à des décisions intuitives²³. D'où, ils ont recensé une batterie d'outils de gestion très utilisée dans les PME qui s'inscrivent dans la dimension instrumentale du contrôle de gestion.

Ainsi, les outils de prévision, de suivi et d'analyse sont la concrétisation des phases de finalisation, de pilotage et d'évaluation²⁴.

De même, NOBRE. T (2001) précise que les outils de pilotage comme les 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 répondus au sein des PME.

La liste des outils de contrôle de gestion recensés dans les PME a été complétée au fur et à mesure des recherches empiriques et des réflexions théoriques. Relativement à la dimension instrumentale du contrôle de gestion, nous citons l'étude effectuée en 1987 par le magazine TERTIEL avec les élèves de l'EDHEC qui a montré que les dirigeants de PME utilisent majoritairement les outils de comptabilité analytique, les budgets prévisionnels à un an, et ces outils font l'objet d'un traitement informatisé.

Dans la même veine, MCMAHON. R.G.P et S. HOLMES. S (1991) ont observé que les outils financiers traditionnels tels que : les écarts financiers, les budgets et les systèmes de coût de revient, sont largement présents dans les PME²⁵.

Lavigne (2002) conclue que des proportions aussi importantes des PME qui respectivement calculent informatiquement leurs prix de revient et qui préparent des budgets de caisse²⁶.

Les outils recensés par les chercheurs cités ci-dessus, ne forment pas une liste exhaustive. En effet la très forte hétérogénéité des PME a fait que le besoin en outils de contrôle de gestion se manifeste différemment.

²¹ CHAPPELLIER. P, MOHAMMED. A, & TELLER. R, **Le système d'information comptable des dirigeants de PME syriennes: complexité et contingences**, Management & Avenir, (7), 2013, P 68.

²² ORIOT. F et MISIASZEK. E, **Le Balanced Scorecard au filtre d'une PME française Ou pourquoi les PME préfèrent le « sur-mesure »**, Université de Toulouse, Toulouse Business School, Revue française de gestion – N° 225, 2012, P 40.

²³ FERNANDEZ. V, PICORY. C, ROWE. F, **Diversité, cohérence et pertinence des outils de gestion dans les PME**, Compte rendu du séminaire ECOSIP du 23 Septembre 1994, P 23.

²⁴ ABI AZAR. J, **Op.cit.**, P 07.

²⁵ **Ibid.**, P 08.

²⁶ LAVIGNE. B, **Op.cit.**, P 11.

En pratique, une grande majorité de PME semble toutefois limiter l'envergure du système de contrôle de gestion au seul niveau du contrôle des résultats, dans la mesure où la nature exacte des actions qui sont menées de manière récurrente dans l'entreprise et la définition des missions et des responsabilités de chacun sont fortement évolutives au fil du temps²⁷.

Au niveau de la description de la façon de faire le contrôle de gestion dans les PME, VAN CAILLIE. D (2003) distingue trois façons se distinguent²⁸:

- un système de contrôle de gestion développé, intégrant des activités de contrôle opérationnel et stratégique ;
- un système de contrôle de gestion peu développé, intégrant quasi exclusivement des activités de contrôle opérationnel ;
- Et une configuration particulière du design du système de contrôle de gestion.

Nous constatons que les partisans du paradigme de la diversité²⁹ font systématiquement partie du courant de pensée portant sur un contrôle de gestion structuré dans les PME comme le montre le tableau ci-dessous :

Tableau N° 21: Le paradigme de la spécificité VERSUS diversité

	spécificité	diversité
auteurs	DAVILA. T, (2005); ZAWADZKI. C, (2011) ; RAYMOND. L, (1995) ; TORRES. O, (2000) ; JULIEN. P. A, (2005).	MOORES.K et YUEN. S, (2001) ; ROWE. F, FERNANDEZ. V ET PICORY. C, (1994) ; LAVIGNE. B, (2002) ; AFFES. H et CHABCHOUB. A, (2007) ; BONACHE. A, CHAPPELLIER. P, BEN HAMADI. Z et MOHAMMED. A, (2015) ; TORRES. O, (2004), VAN CAILLIE. D, (2003 ; GERMAIN. C, (2004).
théories	Théorie de la spécificité	Théorie du cycle de vie Théorie de la contingence
description	-La spécificité des modes de fonctionnement et de l'uniformité de la « famille » PME. -Les pratiques de contrôle de gestion dans les PME sont relativement homogènes et les systèmes de contrôle peu complexe et informel	-La nature peu formalisée ne correspond pas à la réalité de l'ensemble des pratiques en PME et relèvent que les caractéristiques des systèmes de contrôle varient d'une PME à une autre. -Les pratique du CDG au niveau de certains PME s'approche à celui de la grange entreprise.

Source : Elaboré par nos soins.

Enfin, nous synthétisons les nombreux développements sur le contrôle de gestion dans les PME réalisés par les chercheurs de ce courant. Ils évoquent la complémentarité qui existe entre les contrôles formels et les contrôles informels qui forment le système de contrôle de gestion dans la PME.

²⁷ VAN CAILLIE. D, **L'exercice du contrôle de gestion en contexte PME : étude comparée des cas français, canadien et belge**, Congrès annuel de l'Association francophone de comptabilité, Louvain-la-Neuve, 2003, P 13.

²⁸ VAN CAILLIE. D, **Op.cit.**, P 14.

²⁹ Le paradigme de la diversité ainsi que son opposé (le paradigme de la spécificité) ont été exposé au niveau du chapitre 02 de cette thèse.

Ils abordent souvent la question du contrôle de gestion dans la PME selon une approche instrumentale. Et ce, en exposant les pratiques de contrôle identifiés dans ce contexte. Ils additionnent que le contrôle de gestion dans ces entreprises se réalisent en deux temps, le contrôle des résultats ensuite le contrôle des actions et des acteurs. Enfin, ils rajoutent que le contrôle de gestion en PME intègre dans certain cas en plus des activités de contrôle organisationnels, des activités de contrôle stratégique.

A travers une vue synthétique de la littérature des deux courants opposés présentés précédemment, nous pouvons dégager les principales caractéristiques du contrôle de gestion dans les PME évoquées par chacun des deux courants dans le tableau (N°22) ci-dessous :

Tableau N°22: Contrôle de gestion informel dans la PME versus évocation de l'aspect formel du contrôle de gestion dans la PME

<i>Le contrôle de gestion dans les PME</i>		
Courant de pensée	<i>Courant I: le contrôle de gestion formel n'est pas appliqué et applicable dans les PME</i>	<i>Courant II: Evocation de l'aspect formel du contrôle de gestion dans les PME</i>
Auteurs	FOURNIER. C, 1992; MARCHESNAY. M, FOURCADE. C 1997; NOBRE. T, 2001b; PERREN. L ET GRANT. P, 2000; TORRES. O, 2002; VAN CAILLIE. D, 2003; ABI AZAR. J, 2005; COLLIER. P. M, 2005; RAYMOND. L et BLILI. S, 2005; HODGES. H. E et KENT. T. W, 2006; BERTHELOT. S et MORRILL. J, 2006; SANTIN. S et VAN CAILLIE. D, 2008; CHAPPELLIER. P et MOHAMMED. A, 2010.	FLAMHOLTZ. E. G, 1983; OTLEY. D, 1980, 1994; MCMAHON. R. G. P et HOLMS. S, 1991; LANGFIELD-SMITH.K, 1997; MERCHANT.K. A, 1998; ROWE.F, FERNANDEZ.V et PICORY.C, 1994, 1996; NOBRE. T, 2001.
Caractéristiques du contrôle de gestion	<ul style="list-style-type: none"> ●Le contrôle de gestion s'opère principalement de façon informelle dans les PME (PERREN. L ET GRANT. P, 2000; COLLIER. P. M, 2005; HODGE. H. ES et KENT.T. W, 2006; SANTIN. S et VAN CAILLIE. D, 2008). ●Il est simple et faiblement sophistiqué ; ●Son envergure est réduite, le nombre de méthodes utilisées est faible, la fréquence des contrôles est basse (NOBRE.T, 2001b; VAN CAILLIE. D, 2003; BERTHELOT. S et MORRILL. J, 2006). Ø la fonction contrôle de gestion est une fonction invisible, et rarement renoncée (ABI AZAR. J, 2005); ●Elle est sous structurée (MARCHESNAY. M, FOURCADE. C, 1997), peu instrumentée et hétérogène. 	<ul style="list-style-type: none"> ●La majorité des auteurs se sont focalisé sur la dimension instrumentale du contrôle de gestion au sein des PME, ils ont démontré l'existence d'une batterie d'outils de contrôle de gestion principalement de type financier traditionnel et manifestement orientée vers le contrôle de résultat (ROWE. F, FERNANDEZ. V et PICORY. C, 1994 et 1996, NOBRE. T, 2001), (MCMAHON. R. G. P et HOLMS. S 1991) ●Ils ont souligné qu'un système de contrôle de gestion dans la PME est un ensemble d'outils de contrôles formels et informels et qui se complètent. (OTLEY. D, 1994; LANGFIELD-SMITH. K, 1997; MERCHANT. K. A, 1998 et 1983).

Source : OUSLIMANE. M, BENNOUR. A, Les PME face au contrôle de gestion : état de l'art, Revue des reformes Economique et intégration dans l'économie mondiale, Vol 13, N° 26, 2018, PP 86-104, Publiée par l'Ecole Supérieure de Commerce Koléa. P16.

3-Organisation de la littérature en fonction de la méthodologie de la recherche

Les travaux sur le contrôle de gestion dans les PME peuvent être organisés en fonction de la méthodologie de recherche mobilisée. Dans ce sens, nous distinguons trois types de recherches, recherches quantitatives, recherche qualitatives et les recherches ayant une double approche qualitative et quantitative.

A ce propos, (VILLESEQUE-DUBUS. F et COURRENT. J. M, 2008) concluent dans leurs recherche portant sur l'étude de la structure des connaissances dans le domaine croisé de la PME et du contrôle de gestion que de façon générale, les articles publiés dans les revues qu'ils ont analysées sont plus que majoritairement de nature quantitative.

« ...Du point de vue de la méthode, il ressort nettement de l'étude menée sur les dix dernières années que les recherches conduites dans le domaine de la comptabilité et du contrôle des PME sont associées à des méthodologies quantitatives plutôt que qualitatives.

Il semblerait de fait que la recherche d'un nombre suffisamment grand de régularités dans les entreprises apparaisse comme nécessaire au développement de théories du contrôle ou de la comptabilité des PME. »³⁰

3-1-Les recherches quantitatives

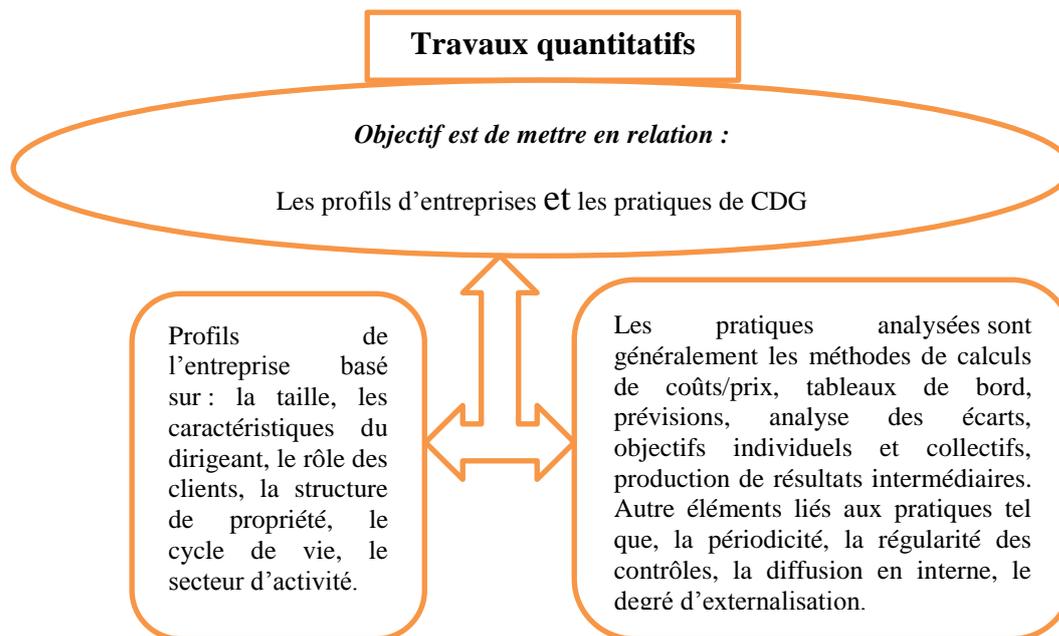
Ces recherches quantitatives ont pour objectif d'établir des typologies des pratiques et de croiser ces dernières avec des profils d'entreprises ou de dirigeants (voir la figure N°14). Parmi les recherches de type quantitatives, à titre d'exemple, on peut citer :

- **NOBRE. T (2001)** : Etude quantitative (questionnaire) basée sur un échantillon de 86 entreprises appartenant à des secteurs divers et dont la taille varie de 50 à 500 salariés.
- **LAVIGNE. B (2002)** : Recherche quantitative (questionnaire) réalisé sur un échantillon de 282 Entreprises manufacturières dont la taille varie entre 10 à 250 salariés.
- **VAN CAILLIE. D (2002)** : Recherche quantitative (questionnaire) réalisé sur un échantillon de 100 Entreprises manufacturières dont la taille varie entre 20 à 100 salariés.

Historiquement, les méthodes employées pour cerner les pratiques de contrôle de gestion dans les PME ont été assez homogène, du moment que majoritairement ils sont de type quantitatives, et ce, jusqu'à l'année 2007 avec l'avènement de la recherche de MEYSSONNIER.F et ZAWADZKI. C (2008).

³⁰ VILLESEQUE-DUBUS. F et COURRENT. J. M, **Op.cit.**, P 17.

Figure N°14: Les travaux quantitatifs sur le contrôle de gestion dans les PME (L'objectif)



Source : élaboré par nos soins.

3-2-Les recherches qualitatives

Au sujet des recherches qualitatives visant l'étude du contrôle de gestion dans les PME, nous constatons qu'elles sont moins nombreuses et récentes. Nous citons parmi elles :

- **MEYSSONNIER. F et ZAWADZKI. C (2008) :** Le but des deux auteurs était de comprendre le processus du contrôle de gestion, en suite mieux comprendre le processus de rejet du contrôle de gestion par une entreprise moyenne en pleine croissance. Il s'agit d'une recherche basée dans un premier temps sur une recherche-action puis dans un second temps (dans la même entreprise) sur une observation participante.
- **ABI AZAR. J (2005) :** Le travail présente les résultats d'une étude empirique auprès de 6 industries du secteur agro-alimentaire au Liban. Il s'agit d'étudier les différents outils de contrôle de gestion utilisés dans les PMI libanaises et plus précisément, d'identifier les pratiques de calcul de coûts dans ces entreprises.
- **CONDOR. R et REBUT. K (2008):** Le travail consiste à étudier les pratiques de contrôle de gestion dans 4 entreprises de moins de 250 salariés avec pour objectif d'identifier les principaux facteurs de contingence. La méthodologie de recherche employée (qualitative comparative) permet de confirmer et préciser certaines conclusions avancées par les principales références sur le sujet. Elle pointe également du doigt un facteur de contingence certes cité mais peu creusé : le Fonctionnement en mode projet.
- **DANGEREUX. K, CHAPELLIER. P et VILLESSEQUE-DUBUS. F (2016) :** Il s'agit d'une étude qualitative a été réalisée auprès de 19 PME innovantes. Les résultats soulignent l'influence positive des outils de contrôle de gestion sur l'innovation et mettent en exergue les conditions nécessaires pour observer cette relation positive.

3-3-Les recherches ayant une double approche qualitative et quantitative

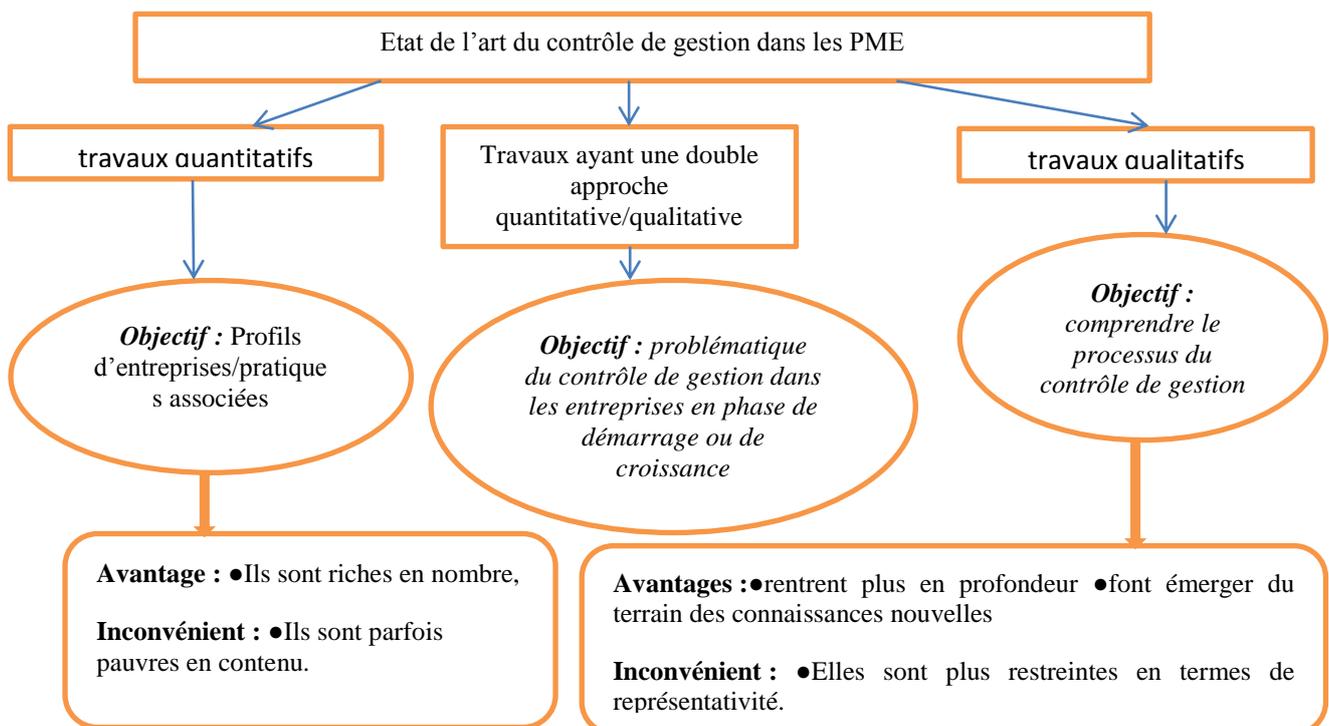
Le troisième groupe de recherche est celui des recherches ayant mobilisé une méthodologie de recherche mixte, c'est-à-dire une double approche qualitative et quantitative. Il s'agit essentiellement des recherches anglo-saxonnes.

Notamment, ces recherches montrent certaines particularités. Entre autre, elles se centrent sur un secteur d'activité, elles privilégient -dans le choix des entreprises- l'âge à la taille et enfin elles traitent particulièrement la problématique du contrôle de gestion dans les entreprises en phase de démarrage ou de croissance. Parmi elles nous citons :

- **MOORES. K et YUEN. S (2001)** : Il s'agit d'une recherche a double approche. Pour ce qui étudie quantitative ,600 questionnaires ont été envoyés aux entreprise dont la taille varie de 0 à 600 salariés appartenant au secteur de l'habillement. Quant à la partie qualitative de l'étude, 10 entreprises sélectionnées pour entretiens semi directifs.
- **DAVILA. A et FOSTER. G, (2005)** : l'échantillon est composé de 78 startup dont la taille varie de 50 à 150 salariées, âgées de moins de 10 ans appartenant à de secteurs d'activité divers. Les 78 entreprises ont fait l'objet de l'étude qualitative (50% en face à face ; 50% par téléphone).
- **SANDINO. T (2007)** : Il s'agit d'une étude Anglo-Saxonne, réalisé auprès de 97 entreprises de moins de 20 ans dont le secteur d'activité est le commerce, 600 questionnaires envoyés) plus (+) 18 entretiens exploratoires.

En résumé, les recherches quantitatives ont l'avantage d'être riche en nombre mais parfois pauvres en contenu. En revanche, les études qualitatives longitudinales qui se veulent rentrer plus en profondeur pour faire émerger du terrain des connaissances nouvelles mais sont nécessairement plus restreintes en terme de représentativité. La figure ci-dessous vise de synthétiser et organiser les travaux menés en contrôle de gestion dans les PME en fonction de la méthodologie.

Figure : N°15: Organisation de l'état de l'art en fonction de la méthodologie



Source : Elaboré par nos soins

Section 02 : Dimensions du contrôle de gestion analysées au niveau de la littérature

1-Dimension instrumentale : Pratiques du contrôle de gestion dans les PME

Selon (BOLLECKER. M et NARO. G, 2014) « le contrôle de gestion se matérialise également par des méthodes, des dispositifs et des instruments de gestion : des budgets, des états de reporting, des tableaux de bord, des systèmes de calculs de coûts, etc. Vu sous cet angle instrumental et technologique, le contrôle de gestion est envisagé dans ses dimensions fonctionnalistes, en tant qu'instrument d'analyse et d'aide à la décision, assurant la maîtrise de l'efficience et de l'efficacité dans l'accomplissement des buts organisationnels³¹ ».

De même pour (MEYSSONNIER. F, 1999) « le contrôle de gestion peut être vu comme un ensemble d'outils de gestion permettant d'assurer la qualité des choix dans le fonctionnement de l'entreprise ».

Ces auteurs montrent l'importance des méthodes, dispositifs, instruments et outils de contrôle de gestion. Au niveau de cette section, nous allons nous intéresser à la dimension instrumentale du contrôle de gestion, et en vue d'apporter un éclairage sur ces pratiques, nous sommes donc amenés à interroger la littérature spécialisée en la matière et ce, en exposant les travaux qui se sont intéressés à l'étendue instrumentale du contrôle de gestion.

Cela nous permettra de lister ces pratiques, percevoir leurs natures et identifier leurs caractéristiques. Il est à pointer du doigt que l'état des connaissances sur ce sujet est insuffisant. Après avoir réalisé une synthèse de plusieurs recherches empiriques MCMAHON. R. G. P et HOLMS. S (1991), considèrent que l'état des connaissances sur ce sujet est insuffisant.

Dans la même veine, BERGERON. H (2000), avance que les travaux sur les outils du contrôle de gestion en PME sont encore peu nombreux. Néanmoins, quelques contributions permettent de faire avancer la connaissance sur ce sujet³².

2-Pratiques de contrôle de gestion dans les PME identifiées au niveau de la littérature

Parmi les premiers travaux qui se sont intéressés aux pratiques de contrôle de gestion, nous citons l'étude de CHADEFAX. M et al. (1991), cette étude a pris le soin d'examiner les activités liées aux prévisions dans les PME de moins de 500 salariés à travers une enquête réalisée auprès de 1000 PME. Cette étude a montré que les PME réalisent des prévisions essentiellement à court terme, et ne présentent aucun objectif stratégique.

BESCOS. P. L (1991) quant à lui s'est intéressé plus précisément aux tableaux de bord et a réalisé une analyse critique des apports et des limites des tableaux de gestion mis au point dans le cadre des PME.

MCMAHON. R. G. P et HOLMS. S (1991) ont observé que les outils financiers traditionnels tels les écarts financiers, les budgets, les systèmes de coût de revient, sont largement présents dans les PME.

L'étude de (BAJAN-BANASZAK. G, 1993³³) a permis d'identifier les pratiques ci-dessous :

³¹ BOLLECKER. M et NARO. G, **Op.cit.**, P 11.

³² BERGERON. H, **Les indicateurs de performance en contexte PME, quel modèle appliquer ?**, 21ème Congrès de l'Association Française de Comptabilité, Angers, 2000, P 11.

³³ Cette étude est plutôt orientée sur les petites entreprises, et seulement 5 % des entreprises sur les 893 entreprises étudiées ont une taille supérieure à 50 personnes.

- 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%³⁴.

ROWE. F, FERNANDEZ. V et PICORY. C (1994) ont réalisé une étude dans 102 PME dont 64,3% ont un effectif inférieur à 50 salariés. Les principaux résultats de cette étude se présentent comme suit :

- Le pilotage des PME n'était pas dû uniquement à des décisions intuitives.
- Il existe une batterie d'outils de gestion très utilisés dans les PME.
- Les outils de prévision recensés sont : Les plans et les budgets³⁵.
- Les outils de suivi identifiés sont : Les tableaux de bord³⁶.
- Les outils d'analyse : Ces sont matérialisés par la comptabilité analytique³⁷.

FERNANDEZ. V et al. (1996) a complété la liste des outils recensés par ROWE. F et al. (1994), il s'agit de :

- En ce qui concerne les outils de prévision : les plans prévisionnels des ventes, le plan prévisionnel de production ainsi qu'une analyse de la rentabilité prévisionnelle des investissements³⁸.
- pour ce qui est outils de suivi : le chiffre d'affaires, le nombre de commandes, les délais fournisseurs, les stocks de matières premières;
- Et enfin les outils d'analyse recensés sont: les coûts unitaires de fabrication et les écarts sur prévision des quantités.

D'autres chercheurs à l'instar de CHAPPELLIER. P (1997) et LAVIGNE. B (1999) se sont intéressés aux pratiques comptables des PME. Ces différentes recherches en s'inscrivant dans le courant de la théorie de la contingence, ont démontré l'hétérogénéité du système comptable des PME et ont identifié certains de ses déterminants. Les résultats de ces recherches sont utiles pour notre travail de recherche, du moment où il s'agit d'une approche contingente.

NOBRE. T (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.

³⁴ NOBRE. T, **Op.cit.**, P 122.

³⁵ 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.

³⁶ 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.

³⁷ 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.

³⁸ FERNANDEZ. V, PICORY. C et ROWE. F, **Outils de gestion et espaces concurrentiels des PME**, Revue internationale PME, vol. 9, no 1, 1996, P 90.

Selon la même étude, les méthodes utilisées dans les entreprises pour calculer le coût des produits ou des services sont les suivantes : Coût complet : 42% ; coût complet et imputation rationnelle : 6% ; coût complet et direct costing: 10% ; coût complet et autre méthode : 2% ; direct costing : 17% ; direct costing et imputation rationnelle : 5% ; imputation rationnelle : 7% ; autre méthode : 6% ; non-réponse: 5%. La première constatation concerne la suprématie du coût complet, puisqu'il est adopté, seul ou avec une autre méthode, par 60% des entreprises. On observe ensuite que 66% des entreprises utilisent une seule méthode de calcul de coût³⁹.

Quant aux pratiques de fixation de prix, trois méthodes sont utilisées par les PME selon la même étude. La première, qui est la plus courante, consiste à ajouter une marge au coût de revient 37%, quel que soit le type de coût de revient utilisé. La seconde conduit à s'aligner sur les prix pratiqués sur le marché 22%. La troisième méthode consiste à valoriser un élément de charge de référence jugé prépondérant dans le coût de revient, et à appliquer un taux de structure permettant d'intégrer les autres charges et la marge bénéficiaire 23%⁴⁰.

GERMAIN. C (2001) révèle que « les tableaux de bord des entreprises de l'échantillon sont relativement complexes sur le plan technique⁴¹ ».

BERGERON.H (2002) montre qu'une grande majorité de PME dispose de systèmes multidimensionnels de mesure de la performance. Elle mentionne qu'au niveau des PME étudiées, il existe des mesures relatives à l'innovation, à la clientèle et à la qualité. D'autant plus, elle en conclut que des indicateurs de performance financiers, mais aussi non financiers, en adéquation avec les objectifs stratégiques, sont présents dans les PME.

Les principaux résultats de l'étude réalisée par ABI AZAR. J (2005) auprès de 6 industries du secteur agro-alimentaire au Liban se présentent comme suit :

- La comptabilité générale (plus particulièrement la production de Compte de résultat) est source fondamentale d'information pour les PMI au Liban⁴².
- Pour plus de la moitié des entreprises interrogées, les outils de prévision recensés sont : budget prévisionnel d'exploitation, compte de résultat et un bilan prévisionnel.
- L'outil de suivi le plus répondu identifié par cette étude est le tableau de bord. Les indicateurs du tableau de bord recensés sont minimes (moins de 10 indicateurs) et couvrent une dimension simplement financière. Le tableau de bord est très classique⁴³.
- Pour ce qui est des outils d'analyse identifiés, il s'agit d'outils d'analyse de l'offre toutes les entreprises interrogées effectuent un calcul de coûts⁴⁴.
- Relativement à la comptabilité analytique et les pratiques de calcul de coût, on constate que les PMI interrogées utilisent une seule méthode de calcul de coût : la méthode du coût directe⁴⁵.

³⁹ NOBRE. T, op.cit., P 131.

⁴⁰ Ibid.

⁴¹ GERMAIN. C, Le pilotage de la performance dans les petites et moyennes entreprises : les résultats d'une recherche empirique. Actes du 22e Congrès de l'Association francophone de comptabilité. Toulouse, France, 2001, P 09.

⁴² ABI AZAR. J, Op.cit., P 12.

⁴³ Ibid., P 13.

⁴⁴ Ibid., P 14.

⁴⁵ Ibid., P 16.

BELAÏD. Z ET BERGERON. H (2006) au Québec, ont trouvé que près du tiers des PME recourent à des outils proches du système ABC (Activity Based Costing)⁴⁶.

DING. Y et MALLERET. V (2007) en Asie ont examiné les outils des PME en Chine. A partir d'une étude exploratoire qui couvre un échantillon de cinq (05) PME, mettent en évidence que les PME optent pour les outils de coût partiels⁴⁷.

NGONGANG. D (2010) au Cameroun, s'est intéressé aux outils de calcul de coût appliqués par les PME camerounaises dans l'exercice de leur activité. L'auteur arrive au constat que ces entités recourent en majorité au coût complet qu'elles privilégient plutôt que les coûts partiels et la méthode ABC⁴⁸.

ORIOU. F et BERGERON. H (2012) confirme que les outils comptables et financiers traditionnels peuvent constituer de véritables outils de pilotage de la performance multidimensionnelle. Ces outils demeurent une base de référence stable et satisfaisante pour les dirigeants de PME. Nous pouvons ici faire l'hypothèse que ces mesures de performance financière, parce qu'elles sont relativement universelles et génériques, sont tout aussi pertinentes dans le contexte des PME que dans celui des grandes entreprises⁴⁹.

CHAPELLIER. P, MOHAMMED. A, & TELLER. R, (2013) notent que des situations comptables intermédiaires sont formalisées dans la plupart des 91 PME de leur échantillon et qu'une majorité d'entre elles disposent d'un système de calcul de coûts et d'un tableau de bord. Ils expliquent en revanche que les données budgétaires et les calculs d'écarts semblent moins présents⁵⁰.

Dans le contexte Tunisien et à partir d'une enquête sur 70 entreprises Tunisiennes, BEN AYED DAMAK. N (2015) arrive à la conclusion que le recours aux coûts partiels est en réalité une pratique contingente chez les PME : les unités de petite taille recourent en majorité à la méthode des coûts partiels, alors que celles ayant un effectif important (supérieur à 100 employés) privilégient le coût complet⁵¹.

Dans le même ordre d'idée, (DANGEREUX. K, CHAPELLIER. P, VILLESSEQUE-DUBUS. F, 2016) ont constaté à partir de leurs études portant sur les outils de contrôle de gestion en contexte innovant une forte présence d'outils de contrôle de gestion dans les entreprises innovantes observées, mais également dans les jeunes start-ups. Les pratiques identifiées peuvent être résumées comme suit⁵²:

- Le suivi de la trésorerie,
- Le calcul des coûts, deux types de pratiques ont été identifiés: la méthode des coûts partiels et une démarche de calcul de coûts complets,

⁴⁶ BELAÏD. Z, BERGERON. H, Pratiques de calcul des coûts, utilisation de l'information et performance dans les PME manufacturières, comptabilité, contrôle, audit et institution(s), Tunisie, (pp.CD-Rom), 2006, P 01.

⁴⁷ DING. Y et MALLERET. V, Les systèmes de calcul des coûts dans les entreprises chinoises : une étude exploratoire, 28ÈME CONGRES DE L'AFC, Poitiers (France), 2007, P 05.

⁴⁸ NGONGANG. D, Analyse de la pratique des coûts dans les PMI camerounaises, Revue Libanaise de Gestion et d'Economie, Volume 03, N°5, revue électronique, PP 92 -114, 2010, P 01.

⁴⁹ ORIOU. F et BERGERON. H, Indicateurs de performance et priorités stratégiques des dirigeants de PME, Dans G. Lecointre (dir.), Le grand livre de l'économie PME (p. 201-225). Gualino Lextenso Editions, 2012, P 13.

⁵⁰ CHAPELLIER. P, MOHAMMED. A, & TELLER. R, Op.cit., P 61.

⁵¹ BEN AYED DAMAK. N, Les pratiques de calcul des coûts dans les pme en Tunisie : de l'approche opérationnelle à l'approche stratégique, Thèse présentée en vue de l'obtention du grade de docteur es sciences de gestion, Université de Lille 2, 2015, P 210.

⁵² DANGEREUX. K, CHAPELLIER. P, VILLESSEQUE-DUBUS. F, Op.cit., PP 10-11.

- La gestion budgétaire (plus particulièrement le budget de trésorerie),
- Les tableaux de bord (TDB) stratégiques ou déclinés à des niveaux plus opérationnels.
- Enfin, l'on constate que de façon très hétérogène, le compte de résultat est utilisé par quelques dirigeants en vue de piloter leur activité.

Après une présentation de la littérature, nous avons synthétisé les principaux résultats liés aux outils de contrôle de gestion recensés dans les PME au niveau du tableau ci-dessous.

Les résultats ont été exposés selon un ordre chronologique, par auteur et en faisant la distinction entre les outils de prévision, les outils de suivi et les outils d'analyse. Nous avons essayé aussi d'introduire des résultats appartenant à des contextes culturels variés (contexte européen, asiatique et africain).

Tableau N°23: Synthèse des principaux résultats liés aux pratiques de CDG dans les PME.

Année	auteur	Outils			Detail
		Prevision	suivi	Analyse	
1991	<i>Chadefaux</i>	Previsions	/	/	<ul style="list-style-type: none"> ● Les PME réalisent des prévisions ● les prévisions sont essentiellement à court terme ● les PME ne présentent aucun objectif stratégique.
1991	<i>Bescos</i>	/	tableaux de bord	/	<ul style="list-style-type: none"> ● Apports et limites
1991	<i>McMahon et Holms</i>	Les Budgets	Les écart financier	les systèmes de coût de revient	<ul style="list-style-type: none"> ● Ces pratiques (outils financiers traditionnels) sont largement présents
1993	<i>G. Bajan-Banaszak</i>	prévisions globales, écart budget par fonction	tableaux de bord	comptabilité analytique	<ul style="list-style-type: none"> ● comptabilité financière orientée gestion, ● Le nombre de PME qui utilisent la comptabilité orientée gestion est important (48%) ● seulement 27% disposent d'outils de gestion autres que la comptabilité. ● L'utilisation des pratiques de contrôle de gestion identifiées est faible, les pourcentages sont successivement : comptabilité analytique 18 %, tableaux de bord 19 %, prévisions globales 19 %, écart 12 %, budget par fonction 7 % .
1994	<i>Rowe, Fernandez et Picory</i>	Les plans et les budgets	Les tableaux de bord	La comptabilité analytique	<ul style="list-style-type: none"> ● le pilotage des PME n'était pas dû uniquement à des décisions intuitives. ● Il existe une batterie d'outils de gestion très utilisés dans les PME. ●
1996	<i>Fernandez et al.</i>	les plans prévisionnels des ventes, le plan prévisionnel de production	nombre de commandes, les délais fournisseurs, les stocks de matières premières	les coûts unitaires de fabrication et les écarts sur prévision des quantités	<ul style="list-style-type: none"> ● Il s'agit d'une liste complémentaire aux outils recensés au niveau de l'étude de Rowe, Fernandez et Picory (1994)
2001	<i>Nobre</i>	<ul style="list-style-type: none"> ● Les outils de pilotage (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); 		<ul style="list-style-type: none"> ● calcul du coût de production (Coût complet; coût complet et imputation rationnelle; coût complet et direct costing; coût complet et autre méthode; direct costing; direct costing et imputation rationnelle; imputation rationnelle; autre méthode) ● Méthodes de fixation de prix (ajouter une marge au coût de revient, s'aligner sur les prix pratiqués sur le marché, 	<ul style="list-style-type: none"> ● Il s'agit d'une liste assez complète d'outils largement répandus au sein des PME. ● La première constatation concerne la suprématie du coût complet, puisqu'il est adopté, seul ou avec une autre méthode, par 60% des entreprises. On observe ensuite que 66% des entreprises utilisent une seule méthode de calcul de coût. ● Le % des PME utilisant ces trois méthodes se présente consécutivement comme suit: 37%, 22% et 23%, ● valoriser un élément de charge de référence jugé prépondérant dans le coût de revient, et à appliquer un taux de structure permettant d'intégrer les autres charges et la marge bénéficiaire), ● La procédure budgétaire est utilisée dans 70% des entreprises interrogées ; l'analyse des écarts dans 81% des cas

2001	<i>Germain</i>	/	TDB	/	Il révèle que « les tableaux de bord des entreprises de l'échantillon sont relativement complexes sur le plan technique,	
2002	<i>Lavigne</i>	budgets de trésorerie	/	Calcul informatisé du cout de revient	●66% des PME effectuent un calcul informatisé du coût de revient ●61% des PME ont recours aux budgets de trésorerie	
2002	<i>Bergeron</i>	Objectifs stratégiques	indicateurs de performance financiers et non financiers	/	La grande majorité de PME dispose de systèmes multidimensionnels de mesure de la performance. Indicateurs financiers et non financier relatifs a la mesure de l'innovation, la qualité et la clientelle, les % de presence de ces indicateurs sont 72 %, 78 % et 83 % des PME de son échantillon.	
2003	<i>Van caillie</i>	Les budgets	Faible mise en oeuvre des tableaux de bord stratégiques, suivi de la rentabilité des clients, suivi de la satisfaction des clients	le calcul et le suivi des marges par produit et par client	●95% des dirigeants estiment que le calcul et le suivi des marges par produit et par client sont intégrés dans leur système de contrôle de gestion, ●Faible mise en oeuvre des tableaux de bord stratégiques ; faible suivi de la rentabilité des clients ; faible suivi de la satisfaction des clients même si la plupart des PME interrogées l'estime nécessaire et ont entrepris des actions pour y remédier, ●Les budgets sont élaborés annuellement dans 90% des cas	
2005	<i>Abi azar</i>	La comptabilité générale (compte de resultat)			methode de calcul du cout direct	● La comptabilité générale est source fondamentale d'information utilisée dans la prise de décisions, ●Les domaines sur lesquels les prévisions sont utilisées: production, chiffre d'affaire, coût et marge ; le compte de résultat et le bilan. ●l'horizon et la fréquence des prévisions, on constate que les prévisions sont faites à court terme moins d'un an . ●Les indicateurs du tableau de bord recensés sont minimes (moins de 10 indicateurs) et couvrent une dimension simplement financière. ●
		budget prévisionnel d'exploitation, compte de résultat et un bilan prévisionnel.	TDB			
2006	<i>Bélaïd et Bergeron</i>	/	/	outils proches du système ABC (Activity Based Costing)	Près du tiers des PME recourent à ces outils	
2007	<i>Ding et Maleret</i>	/	/	les outils de coût partiels	A partir d'une étude exploratoire sur des PME chinoises	
2010	<i>Ngongang</i>	/	/	coût complet	Les PME camerounaises recourent en majorité au coût complet qu'elles privilégient plutôt que les coûts partiels et la méthode ABC.	
2012	<i>Oriot et Bergeron</i>	Outils de gestion comptables			soulignent que les outils de gestion comptable peuvent constituer de véritables outils de pilotage de la performance multidimensionnelle et outil de contrôle suffisamment formalisé en contexte PME.	
2013	<i>Chapellier, Mohammed et Teller</i>	des situations comptables intermédiaires			Système de calcul de couts	Les chercheurs ont constaté qu'au niveau de l'échantillon composé de 91 PME, la majorité des PME: ●disposent de situations comptables intermédiaires formalisées ●disposent d'un système de calcul de coûts et d'un tableau de bord. ●les données budgétaires et les calculs d'écart semblent moins présents ;
		les données budgétaires et les calculs d'écart	TDB			
2015	<i>Nadia</i>	/	/	la méthode des coûts partiels, et cout complet	A partir d'une enquête sur 70 entreprises tunisiennes, l'auteur conclue que la méthode des coûts partiels est utilisé par les PE, et cout complet pour les PME d'une taille plus importante	
2016	<i>Dangereux, Chapellier, Villessèque-Dubus.</i>	●La gestion budgétaire (la prévision budgétaire seule ou couplé au contrôle budgétaire); ●le budget de trésorerie, ●différents budgets	●Le suivi de la trésorerie; ●Les tableaux de bord (TDB) stratégiques, ●TDB opérationnels (le contenu des TDB est heterogenes), ●le compte de résultat.	●le calcul de coûts (la méthode des coûts partiels et une démarche de calcul de coûts complets)	●Une forte présence d'outils de contrôle de gestion dans les entreprises innovantes, ●Le suivi de la trésorerie est une pratique répondu au niveau de l'échantillon, ●Idem pour le calcul de coûts (nature et fonction varie d'une entreprise a une autre, ●La gestion budgétaire est une pratique répondu. (La prévision budgétaire seule ou couplée au contrôle budgétaire), ●Le budget de trésorerie est largement pratiqué (le type et le nombre de budgets utilisés varie selon les problématiques de gestion), ●Juste une partie des PME praparent des tableaux de bord (TDB) stratégiques ou déclinés à des niveaux plus opérationnels, ●une grande hétérogénéité du contenues des TDB, ●quelque dirigeants utilisent le CR afin de piloter l'entreprise.	

Source : Elaboré par nos soins.

Le tableau ci-dessous, offre un panorama des pratiques de CDG dans les PME et de leurs caractéristiques.

Tableau N°24: Présentation détaillée des pratiques de contrôle de gestion dans les PME identifiées par la littérature

Outils de previsions		Outils de suivi		Outils d'analyse		autres	
outils	caracteristiques	outils	caracteristiques	outils	caracteristiques	outils	caracteristiques
<ul style="list-style-type: none"> • Activités liées aux previsions • les plans prévisionnels 	<ul style="list-style-type: none"> • prévision globale • prévision a court terme, • Les domaines concernés par les prévisions sont principalement: production, chiffre d'affaire, coût et marge ; le compte de résultat et le bilan. 	<ul style="list-style-type: none"> • tableaux de bord, • tableau de bord strategique 	<ul style="list-style-type: none"> • complexes sur le plan technique, • hétérogénéité des informations, • La comparaison se fait avec les données antérieurs, • fréquence de production trimestrielle ou mensuel 	<ul style="list-style-type: none"> methodes de calcul des coût des produits ou des services sont les suivantes : • Coût complet; • imputation rationnelle; • direct costing; • autre méthode, • des jumelages entre les différentes methodes citées ci-dessus, 	<ul style="list-style-type: none"> • suprématie de l'utilisation de la methode des couts complet seule ou avec une autre methode 	<ul style="list-style-type: none"> comptabilité financiere orienté gestion 	<ul style="list-style-type: none"> Neant
		<ul style="list-style-type: none"> • système de mesure de la performance 	<ul style="list-style-type: none"> multidirectionnalité: • l'innovation à la clientèle, • à la qualité. 	<ul style="list-style-type: none"> methodes de fixation de prix : • ajouter une marge au coût de revient, quel que soit le type de coût de revient utilisé. • s'aligner aux prix de marché. • valoriser un élément de charge de référence jugé prépondérant dans le coût de revient, et à appliquer un taux de structure permettant d'intégrer les autres charges et la marge bénéficiaire. 	<ul style="list-style-type: none"> Neant 	<ul style="list-style-type: none"> Comptabilité générale (compte de résultat) 	<ul style="list-style-type: none"> sur des périodes plus courtes (mensuelles ou trimestrielles)
<ul style="list-style-type: none"> • Budgets • Budget par fonction, • Procédure budgétaire, • budget prévisionnel d'exploitation 	<ul style="list-style-type: none"> • Les prévisions sont faites à court terme moins d'un an . 	<ul style="list-style-type: none"> Les indicateurs utilisés: • le chiffre d'affaires, • le nombre de commandes, • les délais fournisseurs, • les stocks de matières premières; • écart financiers, • la croissance du chiffre d'affaire, • la marge, • le résultat d'exploitation, • le montant des stocks, • le nombre d'employé par fonction, • le fond de roulement. 	<ul style="list-style-type: none"> • indicateur financiers, • non financier , • indicateurs en adéquation avec les objectifs strategiques. 				
		<ul style="list-style-type: none"> • la fixation d'objectifs 	<ul style="list-style-type: none"> • collectifs et individuels 				

Source : Elaboré par nous-même.

2-Dimension organisationnelle : position hiérarchique du contrôle de gestion dans la PME

Il n'est pas superflu de rappeler brièvement l'importance et le rôle joué par le contrôleur de gestion dans les organisations d'une façon générale. Le contrôleur de gestion est le navigateur de l'entreprise. Il connaît le but (qu'il a aidé à définir) et les plans d'actions qui permettront de l'atteindre.

Il suit en permanence la marche réelle de l'entreprise et avise les responsables des écarts avec la route prévue afin que ceux-ci puissent prendre à temps les mesures préventives, curatives ou correctives nécessaires.

Il est à la fois:

- le conseiller économique de l'entreprise (c'est-à-dire de tous les responsables, et pas seulement du directeur général;
- le «mécanicien» du système budgétaire (c'est-à-dire celui qui conçoit, anime et entretient le système) ;
- l'«animateur» du système de contrôle de gestion.⁵³

Ainsi donc, il y'a lieu de s'interroger sur le positionnement du contrôle de gestion au sein de la structure?

Le contrôleur de gestion se trouve placé le plus souvent en position «fonctionnelle», et est rattaché directement au directeur général, au directeur financier ou à un autre positionnement. Au niveau de notre thèse, nous nous intéressons au positionnement du contrôle de gestion dans les PME.

Plusieurs chercheurs ont abordé le contrôle de gestion dans la PME en se focalisant sur la dimension organisationnelle et donc l'identification des différents positionnements hiérarchiques que ce dernier prend au sein de la structure.

Selon FOURNIER. C (1992), la fonction contrôle de gestion dans les PME est généralement sous-structurée et la plupart du temps très souvent diluée avec la fonction financière.

JULIEN. P.A (1994) quant à lui, a une vision restreinte du contrôle de gestion, il met donc en évidence la gestion des opérations en raison de la focalisation sur la gestion de production.

Ils existent certaines caractéristiques de la PME qui expliquent la faible visibilité du contrôle de gestion dans les PME. Il s'agit entre autre du rôle déterminant du chef d'entreprise en tant que décideur principal ainsi que et la non-différenciation des tâches et la grande polyvalence des membres⁵⁴.

Dans le même ordre d'idées, MARCHESNAY.M et FOURCADE. C (1997) dénombrent les différentes fonctions de l'entreprise présentes dans la PME : gestion des ressources humaines, commerciale, production, financière mais pas le contrôle de gestion.

Plusieurs études montrent que, pour la plupart des dirigeants, le système de contrôle de gestion est défini, par le système de comptabilité conçu principalement pour rendre compte aux autorités fiscales. Cependant on ne doit pas considérer que la fonction de contrôle de gestion, dans une PME, n'existe pas.

Dans ce contexte particulier, elle est souvent associée à d'autres fonctions. La position dans l'organigramme est fonction du nombre de personnes et des services mis en place : d'une part, ce peut être le comptable qui élabore les budgets et utilise les techniques du contrôle, et d'autre part, c'est le dirigeant personnellement qui souhaite coordonner et suivre les activités.⁵⁵

⁵³ BOUIN. X, SIMON. F. X, **Les nouveaux visages du contrôle de gestion, Outils et comportements**, 4^{ème} édition, Paris, 2015, p 55-56.

⁵⁴ ZIAN. H, **Op-cit**, P 67.

⁵⁵ EJBARI. Z, **Quelles pratiques du contrôle de gestion dans les PME au Maroc : Etat des lieux et facteurs explicatifs**, Revue marocaine de management, logistique et transport, N 02, 2017, P 206.

De tout ce qui précède, un constat s'impose : dans les PME, La faible visibilité de la fonction contrôle de gestion ne doit pourtant pas conduire à conclure à son inexistence. Cette fonction est associée à d'autres entités organisationnelles.

Elle est souvent sous structurée et confondue avec la fonction comptable ou financière, avec le direction administratif, ou encore avec le secrétariat général. Tel est le constat établi fréquemment et qui repose sur les réalités des pratiques au sein des PME.

A travers le tableau ci-dessous, on peut résumer les différentes positions hiérarchiques évoquées au niveau de la littérature que peut prendre le contrôle de gestion dans le contexte spécifique de la PME.

Tableau N°25: Synthèse de l'état de l'art évoquant la position hiérarchique du CDG au niveau des PME

Auteurs	FOURNIER. C (1992) ; JULIEN. P. A (1994) ; BOUIN. X, SIMON. F. X (2015) MARCHESNAY.M (1995); MARCHESNAY. M et FOURCADE. C (1997).
Eléments de synthèse	<ul style="list-style-type: none"> ●La fonction CDG dans les PME est traditionnellement sous-structurée ; ●Il y'a une faible visibilité du contrôle de gestion dans ce type d'entreprise ; ●La fonction CDG ne figure pas parmi les fonctions identifiées par MARCHESNAY. M et FOURCADE. C (1997) au niveau de la PME, ●La fonction CDG dans les PME est très souvent confondue avec la fonction financière ; ●Elle est réduite à la gestion des opérations ; ● le système de contrôle de gestion est défini, par le système de comptabilité ; ● le CDG est souvent assuré par comptable qui élabore les budgets et utilise les techniques du contrôle et le dirigeant qui coordonne et suit les activités.

Source : Elaboré par nous-même.

Section 03 : Déterminants du contrôle de gestion dans les PME

Aujourd'hui l'exploration dans le champ de recherche contrôle de gestion n'est pas seulement explorer les pratiques qui ont été déjà identifiés au niveau de plusieurs travaux de recherches. La vraie exploration est celle des contextes dans lesquels ces pratiques ont émergé et évolué. Il est aussi question d'identifier les facteurs qui sont à l'origine de ces pratiques.

Nous avons consacré cette section à l'assemblage des facteurs évoqués au niveau de la littérature spécialisée en la matière. Notre objectif est de mieux comprendre les pratiques de contrôle de gestion émergeant dans le contexte spécifique de la PME.

1-L'approche contingente

Les systèmes de contrôle de gestion sont définis à partir de plusieurs critères qui varient d'un contexte à un autre. Plusieurs études les ont examinés, mais il est à souligné que la majorité de ces études (REID. G. C et SMITH. J. A, 2000 ; NOBRE. T, 2001 ; DAVILA. T, 2005) ont été réalisées dans le contexte des grandes entreprises.

Relativement aux PME familiales en croissance, DE RONGE.Y et CERRADA. K (2005) soulignent que l'approche contingente affirme que le SCG d'une organisation doit s'ajuster à un ensemble de variables contingentes à l'exemple de la stratégie, la structure de l'organisation, l'environnement dans lequel elle évolue, la technologie et la culture d'entreprise.

Les recherches contingentes dans le domaine du contrôle de gestion au sein des PME sont nombreuses, elles montrent qu'il se trouve des liens entre les caractéristiques structurelles et contextuelles de la PME et son système de contrôle.

GERMAIN. C (2005) explique par exemple que : « les tableaux de bord sont, au même titre que les autres outils de contrôle de gestion, soumis à des contingences qui les amènent à adopter des formes différentes dépendantes du contexte organisationnel dans lequel ils s'insèrent ⁵⁶ ».

En effet, le contrôle de gestion émerge dans un contexte organisationnel donné. Cela implique une configuration organisationnelle qui dépend à la fois des caractéristiques internes et des caractéristiques externes de l'organisation. De ce fait, les spécificités propres à chaque PME ne leur autorisent pas le transfert d'un modèle de contrôle d'une autre entreprise.

Par suite, seule une approche contingente permettra de cerner les contours de leurs systèmes de contrôle de gestion.

A partir de la contribution que la théorie de contingence peut apporter à la compréhension du contrôle de gestion dans les contextes spécifiques, nous avons fait un survol de la littérature ayant mobilisé cette théorie.

De façon générale, les recherches qui s'inscrivent dans ce courant concluent ainsi à l'existence de relations entre les caractéristiques des entreprises et les attributs des systèmes de contrôle. Dans ce sens, Cette section abordera les fondements de la théorie de contingence. L'application de la théorie de la contingence à la comptabilité et au contrôle de gestion est ancienne (WATERHOUSE. J. H, TIESSSEN. P, 1978).

De ce fait, la recherche d'un nouveau souffle a fait apparaître des réflexions récentes qui militent pour un renouveau des approches dans ce domaine, parmi elles : (FISHER. J, 1995, 1998 ; MITCHELL. F, REID. G ET SMITH. J 1998 ; MONSEN. N et NÄSI. S, 1998 ; MORISSETTE. R, 1998)⁵⁷.

⁵⁶ GERMAIN. C, Une typologie des tableaux de bord implantés dans les petites et moyennes entreprises, Finance Contrôle Stratégie, vol. 8, no 3, 2005, P127.

⁵⁷BESCOS. P. L et MENDOZA. C, contrôle de gestion, qualité des informations pour la prise de décision et facteurs de contingence, 20ème congrès de l'AFC, France, (pp. CD-Rom), 1999, P03.

Dans le même ordre d'idées, les travaux réalisés selon l'approche contingente sont fort nombreux, à ce titre on peut citer (BESCOS. P. L et MENDOZA. C, 1999 ; TOGODO AZON. A, VAN CAILLIE. D, PICHault. F, 2011; TOGODO AZON. A, 2012; GHORBEL. J, 2015; BONACHE. A, CHAPPELLIER. P, BEN HAMADI. Z et MOHAMMED A, 2015 ; NGONGANG.D, NOUMOEN NJOJO. J. G, 2018 ; RENAUD. A et BERLAND. N, 2019).

Pour DENT. J. f, 1990 : « Le cadre théorique contingent est devenu la logique dominante pour la recherche sur la conception des systèmes de contrôle⁵⁸ ».

OTLEY D.T explique que développement de ce cadre théorique contingent en théorie des organisations a fait il s'est aussi développé dans le domaine du contrôle de gestion.⁵⁹

Au sujet des recherches contingentes, DONALDSON. L (1996) fait connaitre que « L'objet de la recherche contingente est d'identifier le ou les facteurs de contingence particuliers auxquels chaque aspect particulier de la structure organisationnelle doit se conformer »⁶⁰.

Après avoir présenté le point de vue individuel des différents chercheurs au sujet de l'approche contingente et son application dans le domaine du contrôle de gestion, nous allons à présent exposer l'historique de cette théorie.

1-1-Historique de la théorie de contingence

Cette théorie trouve son origine dans le cadre de la théorie des organisations. Au niveau de la littérature de la théorie des organisations, il existe deux écoles : l'école classique et l'école contemporaine. Les chercheurs appartenant à l'école classique dont (Frederic Winslow Taylor-Organisation scientifique du travail (OST)-, Henry Ford -Travail à la chaîne-, Henri Fayol -Fonction administrative-, Max Weber -Organisation bureaucratique-⁶¹) adoptent une approche mécaniste et ont une vision particulière de l'organisation.

Ils considèrent que l'entreprise a une forme organisationnelle unique, les mêmes auteurs appréhendent l'organisation comme un système fermé (MORGAN, 1990).qui ne tient pas en considération la nature et l'environnement de l'entreprise.

La vision de la seconde école est tout à fait différente est opposée à la première. Selon elle l'organisation est perçue d'un angle plus souple d'où des approches tel que les approches behavioristes, sociopolitiques, et systématiques ainsi que la théorie de contingence sont engagées pour comprendre la nature et le fonctionnement des entreprises. Dans une perspective contingente, la représentation de l'organisation est celle d'un système finalisé, ouvert sur un univers extérieur⁶².

⁵⁸ DENT. J. F, **Strategy, organization and control: Some possibilities for accounting research**, Accounting, Organizations and Society, vol. 15, n° 1-2, 1990, P 09.

⁵⁹ OTLEY D.T, **The contingency theory of management accounting**, Accounting Organizations and Society, Volume 5, Issue 4, 1980, P 416.

⁶⁰ DONALDSON. L, **The Normal Science of Structural Contingency Theory in S.R. Clegg C, Hardy and W.R. Nord (Eds)**, Handbook of organizational theory, 1996, P 57.

⁶¹ Le site de AFNOR boutique éditions : <https://www.boutique.afnor.org/extraits/FA092111.pdf>, consulté le 06/09/2018 à 16h15.

⁶² BENNIA MESBAH. Y, **Les changements des systèmes de contrôle de gestion Cas d'un échantillon des entreprises algériennes**, thèse de doctorat en sciences de gestion, Option : Management des Organisations, Université ABOU BEKR BELKAID – Tlemcen, Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et de Gestion, 2016, P 60.

Il est à pointer du doigt l'attribution en grande partie de l'approche contingente et l'approche systématique qui appréhende l'organisation comme étant un système ouvert à son environnement.

Les recherches qui s'inscrivent dans ce courant concluent ainsi à l'existence de relations entre les caractéristiques des entreprises et les attributs des systèmes de contrôle.

Dans la même ligne, (LANGEVIN. P et NARO. G, 2003) indiquent qu'il existe des facteurs de contingences qui mettent en condition la possibilité de mise en place ou non des mécanismes de contrôle, de plus ces mêmes facteurs sont à l'origine des différences qui existent entre les différents modes de contrôle⁶³. Ces dernières recherches identifient quelques facteurs susceptibles être à l'origine des choix des outils de contrôle de gestion et l'hétérogénéité du système de contrôle de gestion des PME.

Le caractère générique, standard, adaptable du contrôle de gestion à toutes sortes d'entreprises et toutes formes d'organisation est souvent évoqué dans les manuel qui s'intéresse à cette discipline. Cependant les conditions et les modalités de son adaptation demeurent un enjeu majeur pour l'ensemble des acteurs qui prétendent piloter leurs organisations de manière pertinente.

En effet, la prise en compte du contexte organisationnel et du processus de décision de chaque organisation demeure la principale exigence pour participer pertinemment à au pilotage de l'organisation. (ALCOUFFE. S et al, 2013) explique que des éléments de natures différentes qui sont à l'origine de la structuration du contrôle de gestion, ils se présentent comme suit⁶⁴ :

- ✓ tantôt stratégique ; les conditions de la concurrence dans un secteur, le positionnement stratégique choisi - différenciation par les prix ou par l'innovation notamment-, la technologie utilisée, orientent les choix d'organisation du contrôle et la manière dont les outils sont mis en œuvre ;
- ✓ tantôt institutionnelle ; le contrôle de gestion dans le secteur public des universités ou des hôpitaux est ainsi largement influencé par le cadre réglementaire ;
- ✓ tantôt organisationnelle ; la taille, l'histoire et les valeurs de l'entreprise et de ses dirigeants influencent le système de délégation de responsabilité et de contrôle.

1-2-Apport de la théorie de contingence en contrôle de gestion : une revue de la littérature

La théorie de contingence appliquée à la gestion comptable prétend qu'il n'existe aucun système universel de contrôle de gestion applicable à toutes les situations. Elle stipule que les choix techniques appropriés de contrôle pourraient dépendre des circonstances environnementales spécifiques d'une organisation⁶⁵.

Fondamentalement, à chaque nouvelle forme organisationnelle serait associée une nouvelle forme de contrôle.

⁶³ LANGEVIN. P, NARO. G, Op.cit., P 02.

⁶⁴ ALCOUFFE. S, BOITIER. M, RIVIERE. A, VILLESEQUE-DUBUS. F, contrôle de gestion sur mesure : industrie, grande distribution, banque, secteur public, culture, Dunod, Paris, 2013, P 02.

⁶⁵ TOGODO AZON. A, VAN CAILLIE. D, Outils de contrôle de gestion et performances des collectivités locales : état de la littérature, La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg, France. (pp.CD ROM), 2009, P04.

Pour NARO. G (1988) : « le contrôle de gestion participant des caractéristiques structurelles d'une organisation, il semblait que ses configurations de contrôle fassent partie intégrante des configurations organisationnelles »⁶⁶.

L'auteur associe à chaque forme organisationnelle une forme de contrôle, C'est ce qui explique le parallélisme entre l'évolution des configurations organisationnelles et les changements au niveau de la fonction du contrôle de gestion.

1-3-Les critiques de la théorie de la contingence

Malgré l'importance du paradigme de la théorie de contingence dans les études relatives aux systèmes de contrôle de gestion des organisations, cette dernière n'échappe pas à des limites inhérentes et des critiques telles que :

- Le fait qu'elle aboutit souvent à des propositions de type « one best way » et qu'il est question d'une approche d'inspiration déterministe qui pose l'hypothèse que la structure ou la configuration des systèmes de contrôle sont la résultante de facteurs de contingence.
- L'influence des perceptions, des valeurs et des croyances de décideurs, ainsi que l'influence des facteurs d'ordre politique sur la structure et la configuration des systèmes de contrôle.
- Les faiblesses d'ordre théorique et le caractère empirique des recherches liées à la contingence, c'est-à-dire l'existence d'un manque de clarté lié au caractère souvent ambigu des propositions théoriques des chercheurs de la contingence.
- La faiblesse méthodologique au niveau de certaines études. Les études de terrain menées dans le cadre de la théorie de contingence sont nombreuses et difficile à comparer, les variables de contingence sont parfois mal définies et parfois elles varient d'une étude à une autre.
- La majorité des recherches dans le cadre de la théorie de contingence s'appuient sur les enquêtes menées sur la base des échantillons. Le problème se pose dans ce cas au niveau de la sélection de l'échantillon, a le non comparabilité des échantillons ainsi qu'à l'analyse des données statistiques simples et aux problèmes d'interprétation⁶⁷.

2-Les facteurs de contingence

Dans la littérature, il existe deux groupes de facteurs de contingences en mesure d'influencer les systèmes de contrôle de gestion dans les PME. Le premier est représenté par les facteurs organisationnels et le deuxième est lié à la dimension comportementale.

2-1-Facteurs de contingences organisationnelles

Les facteurs de contingence consistent en les caractéristiques fondamentales des organisations et de leur contexte. De manière plus générale, il s'agit des éléments internes ou externes à l'entreprise qui déterminent sa structure et qui influencent les décisions et les actions des entreprises. Parmi ces facteurs, on peut citer, la taille, la stratégie, la structure, la technologie, etc. Dans ce qui suit, nous allons exposer les facteurs de contingences les plus étudiés et nous présenterons parallèlement une synthèse des résultats des travaux de recherches afférent à chaque facteur de contingence.

⁶⁶ NARO. G, La dimension humaine du contrôle de gestion : la recherche anglo-saxonne sur les aspects comportementaux de la gestion budgétaire, Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 4, Volume 2, 1988, P 45.

⁶⁷ BENNIA MESBAH. Y, Op.cit., P 73.

2-1-1-La taille

Plusieurs recherches se sont intéressé au facteur « taille » et ont étudié la relation qui existe entre la taille de l'organisation et les caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion mises en place.

TOUCHAIS. L (1998) explique que l'accroissement de la taille de l'organisation entraîne une transformation structurelle qui nécessite plus de coordination. Par conséquent, l'intensification de ce besoin des moyens d'harmonisation et de communication, des outils de coordination émergent, entre autre le contrôle de gestion⁶⁸.

Parmi les chercheurs qui se sont intéressé à l'étude de la relation (taille, système de contrôle de gestion), on peut citer:

- KHANDWALLA. P. N (1972) ensuite en (1977) a conclu que : plus l'organisation est grande, plus elle utilise un système d'information et de contrôle sophistiqué⁶⁹. Un peu plus tard en (1990) EZZAMEL. M et en (1996) LIBBY. T et WATERHOUSE. J ont confirmé ce résultat.
- BRUNS. W. J et WATERHOUSE. J. H (1975) et MERCHANT. K. A (1981) ont adopté l'approche par la taille dans leurs recherches sur les structures organisationnelles. Ils distinguent deux formes de contrôle : administrative et personnelle.

Dans leurs raisonnements, ils considèrent qu'il existe une relation cause à effet entre la taille et la décentralisation des décisions. De plus, les auteurs expliquent que plus les décisions ne sont décentralisées, plus les activités sont structurées et les procédures opérationnelles sont standardisées et formalisées, ainsi que le nombre de spécialistes est plus important.

En effet, c'est au niveau d'un contexte caractérisé par une décentralisation des décisions que le contrôle administratif prédomine avec un grand appui sur des budgets complexes et sophistiqués.

- KALIKA. M (1986) confirme ces résultats pour les firmes françaises. Il montre que « plus une entreprise est grande, plus sa structure est différenciée, standardisée, formalisée, décentralisée, planifiée et contrôlée⁷⁰ ».
- BAJAN-BANASZAK. G (1993) affirme que plus la taille de l'entreprise est grande, plus les outils de gestion sont diversifiés et compliqués. Il souligne que les comptabilités orientées gestion ont plus fréquentes que les outils de gestion proprement dits dans les plus petites structures⁷¹.
- Selon MINTZBERG. H (1994), « de nombreux éléments nous indiquent qu'à mesure que les organisations grandissent, elles passent par des périodes de transition structurelle...⁷² », cette transition structurelle se traduit par plus les tâches y sont spécialisées, plus ses unités sont différenciées, et plus sa composante administrative est développée.

⁶⁸ TOUCHAIS. L, Le contrôle et l'exportation : une combinaison originale de pratiques formelles et informelles, Finance-Contrôle-Stratégie, Volume 1, Issue 4, 1998, P 154.

⁶⁹ KHANDWALLA. P. N, The Design of Organizations, New York: Harcourt Brace Jovanovich, 1977, P 297.

⁷⁰ KALIKA. M, Structures d'entreprises, Economica, 1986, P 214.

⁷¹ LASSOUED. K et ABDELMOULA. I, Les déterminants des systèmes d'information comptables dans les PME : une recherche empirique dans le contexte tunisien, 27ÈME CONGRES DE L'AFC, Tunisie, 2006, P 09.

⁷² TORRES. O, OP-cit, P16.

- CHAPELLIER. P⁷³ au niveau de sa thèse de doctorat a conclu que, loin de se limiter aux seules pratiques budgétaires, l'influence de la taille de l'entreprise s'étend à l'ensemble des pratiques de contrôle de gestion. Ainsi, au sein de son échantillon constitué de PME, ce sont les entreprises les plus grandes qui disposent des systèmes de contrôle de gestion les plus complexes. JORISSEN. A et al. (1997) parviennent également aux mêmes conclusions.
- SIMONS. R (1995) perçoit le contrôle différemment et explique qu'au niveau d'une grande organisation, les managers n'ont pas assez de temps pour contrôler personnellement toutes les activités, il ajoute que leurs principales mission est de faire face à des incertitudes stratégiques. En résumé, selon l'approche de SIMONS. R (1995) une grande organisation peut présenter un contrôle plutôt administratif, ou peut diagnostiquer, sur certaines activités et un contrôle plus interactif sur d'autre⁷⁴.
- NOBRE. T (2001) et CHENHALL. R. H (2003) ont souvent mis en évidence le facteur « taille ». Ces auteurs relativisent l'idée selon laquelle les PME constitueraient un bloc homogène face à un second, celui des grandes entreprises.
- NOBRE. T (2001) détermine le seuil à 100 personnes au-dessus duquel les outils du contrôle de gestion sont plus formalisés et les résultats intermédiaires sont calculés mensuellement. Il montre aussi que les entreprises de 50 à 100 salariés utilisent peu les tableaux de bord, la fixation d'objectifs individuels et collectifs, la procédure budgétaire et l'analyse d'écarts. Quant aux résultats intermédiaires, ils sont calculés trimestriellement voir semestriellement⁷⁵.
- La taille est vue également comme un facteur déterminant par LAVIGNE. B (2002) au sujet des (SIC) alors que les facteurs de comportements sont jugés insignifiants⁷⁶.

Même constat de VAN CAILLIE. D (2003), qui estime que « plus l'entreprise est grande, plus le contrôle de gestion est développé (en termes de méthodes utilisées en interne, en termes de fréquence des contrôles et d'acteurs gravitant autour du contrôle de gestion)⁷⁷ ».

- D'autres recherches plus récentes, à l'instar de : AL OMIRI. M et DRURY. C, (2007) ainsi que ABDEL-KADER. M et LUTHER. R (2008) expliquent que l'accroissement de la taille permettrait à l'organisation d'accéder à plus de ressources et compétences et lui permettrait ainsi d'enrichir son système d'information comptable et de le rendre plus complexe. Le recrutement d'un contrôleur de gestion maîtrisant des outils de comptabilité de gestion contribuerait à la complexification du système d'information comptable.

Le tableau ci-dessous offre un survol des résultats et des principales études traitant la relation entre la taille de l'organisation et les systèmes de contrôle de gestion.

⁷³ CHAPELLIER. P, **Comptabilité et système d'information du dirigeant de PME : essai d'observation et d'interprétation des pratiques**. Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Montpellier 2, 1994.

⁷⁴ SIMONS. R, **Levers of Control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal**, (Harvard Business School Press). Boston, MA, 1995, P 104.

⁷⁵ NOBRE. T, **op.cit.**, P143.

⁷⁶ LAVIGNE. B, **Op.cit.**, P 11.

⁷⁷ VAN CAILLIE. D, **op.cit.**, P 14.

Tableau N°26: Récapitulatif des principales études contingentes des SCG portant sur le facteur /taille.

<i>Auteur</i>	<i>Systèmes de contrôle</i>	<i>Principaux résultats</i>
<i>Merchant (1981)</i>	Sophistication des systèmes budgétaires	Plus les entreprises sont grandes, plus leurs systèmes budgétaires tendent à être sophistiqués.
<i>Jorissen et al., (1997)</i>	Indicateur de performance	Les indicateurs de performance non financiers sont plus utilisés par les grandes entreprises que par les PME.
<i>Khandwalla (1972, 1977)</i>	Sophistication des systèmes d'informations	Plus l'organisation est grande, plus elle tend à utiliser un système d'information et de contrôle sophistiqué.
<i>Ezzamel (1990) et Libby et Waterhouse (1996)</i>	confirme plus tard ce résultat de Khandwalla (1972, 1977) ci dessus	
<i>Bruns et Waterhouse, 1975 et Merchant, 1981</i>	formalisation des activités, formalisation des procédures et sophistication et complexité des budgets	ils considèrent qu'il existe une relation cause à effet entre la taille et la décentralisation des décisions. par la suite, plus les décisions ne sont décentralisées, plus les activités sont structurées et les procédures sont formalisées et plus le contrôle administratif prédomine et les budgets complexes et sophistiqués.
<i>Kalika (1986)</i>	système de contrôle	plus une entreprise est grande, plus sa structure est différenciée, standardisée, formalisée, décentralisée, planifiée et contrôlée
<i>Bajan-Banaszak (1993)</i>	diversification et complication des outils de gestion	affirme que plus la taille d'entreprise est grande, plus les outils de gestion sont diversifiés et compliqués.
<i>Mintzberg (1994)</i>	développement de la composante administrative	Plus une organisation est de grande taille, plus sa structure est élaborée ; plus les tâches y sont spécialisées, plus ses unités sont différenciées, et plus sa composante administrative est développée.
<i>Chapellier (1994)</i>	Complexité des SCG	Il montre que les entreprises les plus grandes qui disposent des systèmes de contrôle de gestion les plus complexes.
<i>Jorissen et al. (1997)</i>	parviennent également aux mêmes conclusions que Chapellier 1994	
<i>Simons (1995)</i>	Les systèmes de contrôle	Il a une vision différente...plus l'entreprise est grande, plus le contrôle est administratif
<i>(Nobre, 2001)</i>	Formalisation des outils de contrôle (les tableaux de bord, la fixation d'objectifs individuels et collectifs, la procédure budgétaire et l'analyse d'écarts)	Au-dessus du seuil de 100 personnes, les outils du contrôle de gestion sont plus formalisés, Les entreprises de 50 à 100 salariés utilisent peu les tableaux de bord, la fixation d'objectifs individuels et collectifs, la procédure budgétaire et l'analyse d'écarts.
<i>Chenhall, (2003)</i>		
<i>Lavigne (2002)</i>	Systèmes d'Information Comptable (SIC)	La taille est vue comme un facteur déterminant au sujet des SIC
<i>Van caillie (2003)</i>	Le développement du système de contrôle de gestion	plus l'entreprise est grande, plus les méthodes utilisées en interne sont développées, plus la fréquence des contrôles est élevée et plus il y a des acteurs de CDG.
<i>Al Omiri et Drury, 2007; Abdel-Kader et Luther, 2008</i>	la complexification du système d'information comptable.	L'accroissement de la taille permettrait à l'organisation d'accéder à plus de ressources et compétences et lui permettrait l'enrichissement et la complication de son système d'information comptable.

Source : Elaboré par nos soins.

Au niveau du tableau ci-dessus l'ensemble des résultats des recherches ayant étudié la relation entre la taille de l'organisation et les systèmes de contrôle de gestion. La synthèse de ceux-ci nous permet de supposer un lien significatif positif entre le facteur taille de l'organisation et les caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion. Nous proposons donc d'intégrer la taille des PME comme élément permettant de comprendre leurs systèmes de contrôle de gestion.

2-1-2-La stratégie

La nature des choix stratégiques effectués par les organisations représente un autre élément déterminant des pratiques de contrôle de gestion. L'analyse de ce déterminant dans le cadre des études contingentes a été prise en compte un peu plus tard que les autres déterminants.

Selon l'arrivée tardive des études portant sur l'impact de la stratégie s'explique par le fait qu'il a fallu attendre l'introduction des typologies stratégiques, comme par exemple celle proposée par

CHAPMAN. C. S (1997) explique que l'analyse de l'impact de la stratégie en tant que facteur de contingence a pris du retard et ce, par le fait qu'il fallait attendre le développement des recherches relatifs à la stratégie, entre autre la proposition de typologie des stratégies proposées par de MILES. R.W et SNOW. C.C (1978).

Parmi les chercheurs qui se sont intéressés à l'étude des relations entre les différents types de stratégies génériques et les différents systèmes de contrôle (LANGFIELD-SMITH. K, 1997 ; CHENHALL.R. H et LANGFIELD-SMITH. K, 1998, CHENHALL.R. H, 2003 ; JÄNKÄLÄ. S, 2007).

Selon plusieurs chercheurs (ABDEL-KADER. M et LUTHER. R, 2008 ; BERTHELOT. S et MORRILL. J, 2006; CHAPELLIER. P et MOHAMMED. A, 2010; JÄNKÄLÄ. S, 2007; VALLERAND. J, MORRILL. J et BERTHELOT. S, 2008 ; VAN CAILLIE. D, 2002, 2003 ; WIJEWARDENA. H et AL., 2004), les méthodes de contrôle vont être plus ou moins sophistiquées selon la stratégie adoptée (différenciation, domination par les coûts, internationalisation...). Autrement dit, chaque stratégie adoptée implique un mode de contrôle approprié.

Les résultats de (CHAPELLIER. P, MOHAMMED. A, TELLER. R, 2013) révèlent aussi l'existence d'un lien significatif entre le type de stratégie mis en place et la complexité du SIC dans les PME. Ainsi, ils confirment les conclusions de CHENHALL.R. H (2003) et de BOULIANNE. E (2007) qui suggèrent que certains outils comptables sont associés à certains types de stratégies. (CHAPELLIER. P, MOHAMMED. A et TELLER. R, 2013) ont conclu que les PME qui mettent en place une stratégie de type « prospecteur » disposent d'un SIC plus complexe que les PME qui mettent en place une stratégie de type « défenseur »⁷⁸.

Le tableau ci-dessous offre un survol des résultats et des principales études traitant la relation entre la stratégie et les systèmes de contrôle de gestion.

⁷⁸ CHAPELLIER. P, MOHAMMED. A, & TELLER. R, Op.cit., P 65.

Tableau N°27: Récapitulatif des principales études contingentes des SCG portant sur le facteur stratégie.

<i>Auteur</i>	Systèmes de contrôle	Principaux résultats
Govindarajan et Fisher (1990)	Les systèmes de contrôle	ils évoquent de sorte de combinaison ● un contrôle des résultats/ stratégie de leadership par les coûts. ● un contrôle des comportements/une stratégie de différenciation.
(Perera et al., 1997)	Indicateurs de performance	les indicateurs de performance non financiers marquent leur présence au niveau des entreprises poursuivant une stratégie flexible ou de différenciation.
Chenhall (2003) et Boulianne (2007)	outils comptables	certaines outils comptables sont associés à certains types de stratégies.
(Chapellier, Abdallah Mohammed, Robert Teller, 2013)	SIC	Les PME ayant une stratégie de type « prospecteur » disposent d'un SIC plus complexe que les PME qui mettent en place une stratégie de type « défenseur ».
(Abdel-Kader et Luther, 2008 ; Berthelot et Morrill, 2006 ; Chapellier et Mohammed, 2010 ; Jänkälä, 2007 ; Vallerand, Morrill et Berthelot, 2008 ; Van Caillie, 2002, 2003 ; Wijewardena et al., 2004.	methodes de contrôle	Les méthodes de contrôle vont être plus ou moins sophistiquées selon la stratégie adoptée (différenciation, domination par les coûts, internationalisation...).

Source : Elaboré par nos soins.

Les résultats présentés au niveau du tableau ci-dessus montrent qu'il existe une relation entre la stratégie et le SCG. Cela nous entraîne à présupposer que la stratégie adoptée influence les systèmes de contrôle de gestion. Par conséquent, nous proposons de d'intégrer la stratégie de l'entreprise comme élément permettant de comprendre de contrôle de gestion dans la PME.

2-1-3-La structure

Plusieurs recherches inscrites dans une approche contingente ont mis en évidence l'effet des différentes structures sur les caractéristiques du contrôle de gestion. Le plus souvent, le degré de centralisation ou décentralisation et le degré de différenciation/intégration structurelle sont les caractéristiques organisationnelles mobilisées au niveau des études portant sur l'analyse de l'effet que les structures ont sur les systèmes de contrôle de gestion.

Il est à rappeler que les PME sont caractérisées par une simple structure ainsi qu'une faible spécialisation des tâches au sein de l'entreprise. De façon générale, plus l'entreprise grandie plus la spécialisation des tâches augmentent et la structure organisationnelle devient plus complexe.

- A partir de l'étude de BRUNS W.J. & WATEHOUSE J.H.(1975) menée auprès de 26 entreprises, les organisations les plus décentralisées ont des systèmes de contrôle de gestion plus complexes, et plus particulièrement, elles ont les pratiques budgétaires les plus sophistiquées. Ce résultat est également confirmé par MERCHANT. K. A (1981)⁷⁹.

⁷⁹ SPONEM. S, **l'explication de la diversité des pratiques budgétaires : une approche contingente**, 23ème congrès de l'Association Française de Comptabilité, Toulouse, 2002, P 16.

- Selon CHENHALL. R. H et MORRIS. D (1986), il existe une relation significative entre une structure organisationnelle décentralisée et l'utilité perçue d'informations agrégées et intégrées.
- KALIKA. M (1987) dans son étude sur la structure des entreprises atteste que plus l'entreprise est petite, moins il y a des procédés formalisés et plus les décisions sont centralisées chez le propriétaire dirigeant. Il révèle aussi que les entreprises les plus décentralisées disposent de systèmes de planification et de contrôle les plus développés. Le tableau ci-dessous offre un survol des résultats et des principales études traitant la relation entre la structure et les systèmes de contrôle de gestion.

Tableau N°28: Récapitulatif des principales études contingentes de SCG portant sur le facteur structure

<i>Auteur</i>	<i>Systèmes de contrôle</i>	<i>Principaux résultats</i>
Bruns et Waterhouse (1975)	systèmes de contrôle de gestion et pratiques budgétaires	Les organisations les plus décentralisées ont des systèmes de contrôle de gestion plus complexes et ont les pratiques budgétaires les plus sophistiqués.
Merchant (1981)	systèmes de contrôle de gestion et pratiques budgétaires	Il confirme les résultats de Bruns et Waterhouse (1975)
Chenhall et Morris (1986)	Système d'information comptable	Plus la structure organisationnelle est décentralisée plus l'informations agrégées et intégrées devient utile,
Kalika (1987)	systèmes de planification et de contrôle	Les entreprises les plus décentralisées disposent de systèmes de planification et de contrôle les plus développés.

Source : réalisé par nos soins.

A partir des résultats ci-dessus, nous dégageons un nouvel élément permettant la compréhension des SCG à analyser. Nous supposons donc qu'il existe une relation significative entre les caractéristiques organisationnelles (le degré de centralisation ou décentralisation et le degré de différenciation/intégration structurelle) et les systèmes de contrôle de gestion. Nous proposons de ce fait d'intégrer la structure de l'entreprise comme élément permettant de comprendre de contrôle de gestion dans la PME.

2-1-4-Environnement

Plusieurs chercheurs (CHAPMAN. C. S, 1997; Fisher. j, 1998 ; HARTMANN. F. G. H, 2000; GERMAIN. C, 2004) reconnaissent certaines relations entre l'environnement et les systèmes de contrôle de gestion. Les résultats, dérivés d'une enquête par questionnaire à grande échelle menée par ABDEL-KADER. M et LUTHER. R, (2008), indiquent que « ...les différences de sophistication expliquées de manière significative par l'incertitude environnementale...⁸⁰ ».

Parmi les caractéristiques de l'environnement souvent évoquées dans cette catégorie de recherches, nous citons la complexité, l'incertitude⁸¹, l'instabilité et l'hostilité⁸² de l'environnement.

Ci-après sont exposés les travaux de recherches ayant analysé le lien entre l'environnement et les systèmes de contrôles :

⁸⁰ ABDEL-KADER. M et LUTHER. R, The impact of firm characteristics on management accounting practices: a UK-based empirical analysis, The British Accounting Review, vol. 40, no 1, 2008, P 01.

⁸¹ GERMAIN. C, La contingence des systèmes de mesure de la performance : les résultats d'une recherche empirique sur le secteur des PME. Finance, contrôle et stratégie, Association FCS, 2004, 7 (1), P 48.

⁸² KHANDWALLA. P. N, The environment and its impact on the organization, International Studies of Management & Organization, 2: 3, 297-313, 1972, P 297.

- HOFSTEDE. G (1967) est une des premières recherches qui a montré que le degré d'hostilité du contexte économique dans lequel les entreprises évoluent impacte la manière d'utiliser les budgets.
- KHANDWALLA. P.N (1972) révèle qu'il existe un lien entre le degré d'intensité du jeu concurrentiel et la complexité des systèmes de contrôle.
- GORDON. L. A ET MILLER. D (1976) ont montré qu'un environnement incertain a un impact sur les caractéristiques des outils de contrôle de gestion. Parmi ces caractéristiques, la fréquence de parution des données du contrôle de gestion qui doit être révisé à la hausse et l'intégration des données non financières dans les systèmes d'information comptable.
- WATERHOUSE. J. H et TIESSEN. P. A (1978) ont conclu que les divisions d'affaires qui font face à un environnement certain ou à une technologie routine, utilisent plutôt un système de contrôle formel et centralisé.
- Selon GOVINDARAJAN. V (1984), les responsables d'unités d'affaires confrontés à un haut niveau d'incertitude environnementale, utilisent un système d'évaluation de la performance plus subjectif que ceux confrontés à un faible niveau d'incertitude. Ces derniers utilisent plutôt une approche de l'évaluation de la performance basée sur des formules objectives.
- Dans la même veine, GORDON. L. A et NARAYAN. V. K (1984), CHENHALL. R. H et MORRIS. D (1986) viennent pour confirmer les résultats de GORDON. L.A et MILLER. D (1976). Ils constatent que l'augmentation de l'incertitude perçue de l'environnement entraîne un recours plus important aux informations externes et non financières.
- CHENHALL. R.H ET MORRIS. D (1986) : L'incertitude perçue de l'environnement influence l'utilité perçue d'un système d'information étendu et qui donne des informations en temps opportun.
- GUL. F. A et CHIA. Y. M (1994) ont montré que lorsque le niveau d'incertitude perçue de l'environnement est élevé, le plus efficace sur le plan managérial est de combiner une structure décentralisée et d'un système d'information sophistiqué.
- Le tableau ci-dessous offre un survol des résultats et des principales études traitant la relation entre l'environnement et les systèmes de contrôle de gestion.

Tableau N°29: Récapitulatif des principales études contingentes des SCG portant sur le facteur environnement.

<i>Auteur</i>	Systèmes de contrôle	Principaux résultats
Hofstede (1967)	Les budgets	Le degré d'hostilité du contexte économique impacte la manière d'utiliser les budgets.
Khandwalla (1972)	La complexité des systèmes de contrôle	Le degré d'intensité du jeu concurrentiel a un impact sur la complexité des systèmes de contrôle.
Gordon et Miller (1976)	Caractéristiques des outils de contrôle de gestion (fréquence de parution, la nature non financière des informations)	Le caractère incertain de l'environnement a un impact sur les caractéristiques des outils de contrôle de gestion.
Waterhouse et Tiessen (1978)	Système de contrôle	Un environnement certain fait émerger des systèmes de contrôle plutôt formel et centralisé.
Govindarajan (1984)	système d'évaluation de la performance	Les entreprises confrontées à un haut niveau d'incertitude environnementale, utilisent un système d'évaluation de la performance plus subjectif.
Gordon et Narayan (1984), Chenhall et Morris (1986)	Informations	Un environnement incertain implique plus le recours aux informations externes et non financières.
Chenhall et Morris (1986)	Système d'information	L'incertitude perçue de l'environnement influence l'utilité perçue d'un système d'information étendu et qui donne des informations en temps opportun.
Gul et Chia (1994)	système d'information	Quand l'environnement est incertain un système d'information sophistiqué est plus efficace,

Source : Elaboré par nos soins.

A partir des résultats ci-dessus, nous dégagons une cinquième piste à analyser : nous supposons donc qu'il existe une relation entre les caractéristiques de l'environnement et les systèmes de contrôle de gestion. Nous proposons de ce fait d'intégrer l'environnement de l'entreprise comme élément permettant de comprendre de contrôle de gestion dans la PME.

2-1-5-Technologie

D'une façon générale, la technologie est relative aux procédés développés au sein du processus de travail de l'organisation pour transformer les inputs en outputs. Plus précisément, il s'agit d'un ensemble cohérent de savoirs et de pratiques dans un certain domaine technique, fondé sur des principes scientifiques⁸³. CHENHALL. R. H (2003) distingue trois notions de technologie: la complexité, l'incertitude, l'interdépendance.

- Selon WOODWARD. J, (1965), les technologies complexes sont employées au niveau des organisations de production hautement spécialisées avec des produits différenciés. En présence de ce type de technologie, les gestionnaires en tendance à avoir une connaissance imparfaite des processus et une faible capacité de mesurer les résultats. Pour cela, le mécanisme traditionnel fondé sur les contrôles financiers ne sont pas les plus propices, il faudrait donc des contrôles qui permettent d'encourager des réponses flexibles et des niveaux élevés de communication (contrôle favorisant la communication)⁸⁴.

⁸³ Le site de Larousse : <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/technologie/76961#:~:targetText=%C3%89tude%20des%20outils%2C%20des%20machines.fond%C3%A9%20sur%20des%20principes%20scientifiques>, consulté le 26/09/2019 à 14h33.

⁸⁴ BENNIA MESBAH. Y, Op.cit., P 78.

- D'après l'étude de KHANDWALLAH. P. N (1977), le système de contrôle de gestion formel et traditionnel qui convient le plus aux organisations au sein desquels, la connaissance des processus et des mesures de la production sera plus facilement disponible. Ainsi, les entreprises qui utilisent des technologies caractérisées par des processus moins standardisés et automatisés utilisent des processus de contrôle moins développés.
- PERROW. C (1967) indique que les contrôle comptables est le genre de contrôle utilisé au niveau des entreprises caractérisées par une technologie avec peu d'exceptions et avec un caractère analysable de la tâche élevée.
- ABERNETHY. M. A et BROWNELL. P (1997) indiquent que lorsque l'incertitude de la tâche est élevée (analysabilité de la tâche faible et nombre d'exceptions élevé), l'utilisation de formes personnelles de contrôle a un effet positif et significatif sur la performance d'organisations de recherche et développement. Les contrôles des comportements sont plus efficaces que les contrôles comptables lorsque les tâches sont facilement analysables mais qu'il existe un grand nombre d'exceptions.
- Pour WATERHOUSE. J. H et TIESSEN. P (1978), les divisions d'affaires qui font face à un environnement certain ou à une technologie routine, utilisent plutôt un système de contrôle formel et centralisé.
- Dans le même ordre d'idée, les résultats de l'étude de BERGERON. H (1996), les entreprises qui ont une technologie plus complexe en termes de processus de production, de nombre de produits, de degré d'automatisation ont tendance à détenir des tableaux de bord plus complexes et variés.

Le tableau ci-dessous offre un survol des résultats et des principales études traitant la relation entre la technologie et les systèmes de contrôle de gestion.

Tableau N°30: Récapitulatif des principales études contingentes des SCG portant sur le facteur technologie.

Auteur	Systèmes de contrôle	Principaux résultats
(Woodward, 1965),	Les systèmes de contrôle de gestion	En présence des technologies complexes les gestionnaires ont tendance à avoir une connaissance imparfaite des processus et une faible capacité de mesurer les résultats. Cela implique l'émergence des contrôles qui favorisent la communication.
Perrow (1967).	les systèmes de contrôle	caractérisées par une technologie avec peu d'exceptions et avec un caractère analysable de la tâche élevée,
(Khandwallah, 1977).	Les systèmes de contrôle	Les entreprises qui utilisent des technologies caractérisées par des processus standardisés et automatisés utilisent des processus de contrôle plus développés C'est le système de contrôle de gestion formel et traditionnel qui convient le plus ,
Waterhouse et Tiessen (1978)	Formalité du système de contrôle, centralisation	Les divisions d'affaires qui font face à un environnement certain ou à une technologie routine, utilisent plutôt un système de contrôle formel et centralisé.
Bergeron (1996)	Complexité des tableaux de bord	Les entreprises qui ont une technologie plus complexe en termes de processus de production, de nombre de produits, de degré d'automatisation ont tendance à détenir des tableaux de bord plus complexes et variés.
Abemethy et Brownell (1997)	Systèmes de contrôle comptables, de comportement et personnels	Les organisations caractérisées par une technologie qui doit faire face à un nombre élevé d'exception et avec un caractère peu analysable de la tâche s'appuient sur des contrôles personnels

Source : élaboré par nos soins.

En fonction des notions cités ci-dessus, plusieurs type de technologie sont identifiés, dont chaque type est associé à la forme de contrôle la plus propice (voir e tableau ci-dessous), on distingue donc :

Tableau N°31: Synthèse de la littérature sur les types de technologies et les systèmes de contrôle appropriés

Auteur	Type de technologie	Description du processus de production	Le contrôle approprié
Khandwalla (1977)	Technologies standardisés et automatisées	production de masse des produits standards et indifférenciés	contrôle de gestion formel très développés
Abernethy et Brownell, 1997		un nombre élevé d'exception et a caractère peu analysable de la tâche	Contrôles personnels
Kalagnanam et Murray (1999)		production de masse, caractérisée par un nombre élevé d'exceptions au niveau des tâches.	Contrôle organique
(Woodward, 1965).	Technologies complexes	production hautement spécialisées avec des produits différenciés	Contrôle favorisant la communication
Perrow (1967),		Un peu d'exceptions et a caractère analysable de la tâche élevée	contrôles comptables

Source : élaboré par nous-mêmes.

2-1-6-L'Age de l'entreprise

Plusieurs études se sont intéresser à étudier la relation entre l'âge de l'entreprise et les pratiques de gestion, nous citons parmi ces recherches :

- Pour GREINER. L. E (1972) l'apparition d'un système de contrôle de gestion n'interviendrait qu'après un certain nombre d'années. Il propose ainsi un modèle des phases de croissance soulignant l'existence d'une relation significative mais non linéaire entre l'âge des organisations et leur système de contrôle de gestion. Selon lui, l'entreprise passe par 5 étapes de croissance : la croissance par créativité, la croissance par direction, la croissance par délégation, la croissance par coordination et la croissance par collaboration⁸⁵.
- MINTZBERG. H (1982) et DUPUY. Y et *al.* (1989) avancent que l'âge de l'entreprise influence inévitablement et directement les pratiques de gestion. L'entreprise fait inéluctablement référence à son passé et à son histoire (les événements qui ont marqué cette histoire : changement de propriétaire, difficultés)⁸⁶.
- HOLMES. S et NICHOLLS. D (1989) ont montré l'existence de liens entre l'âge de l'entreprise et ses pratiques de gestion.

⁸⁵GREINER. L. E, **Evolution and Revolution as Organizations Grow**, Reprinted by permission of Harvard Business Review by, Vol. 50(4), 1972, P 11.

⁸⁶BEN HAMADI. Z, CHAPPELLIER. P ET VILLESEQUE-DUBUS. F, **Innovations budgétaires en pme : l'influence du secteur d'activité et du profil du dirigeant**, n° 43, PP 223-252, 2014, P 231.

- DAVILA. T (2005) indique que le temps offre un espace à l'organisation lui permettant d'apprendre et d'améliorer son système d'information comptable.
« L'organisation expérimente des pratiques de gestion alternatives, choisit la plus judicieuse et développe un outil pour stocker et diffuser l'utilisation de la pratique choisie »⁸⁷.

Le tableau ci-dessous offre un survol des résultats et des principales études traitant la relation entre l'âge de l'organisation et les systèmes de contrôle de gestion.

Tableau N°32: Récapitulatif des principales études contingentes des systèmes de contrôle de gestion portant sur le facteur âge de l'entreprise.

<i>Auteur</i>	<i>Systèmes de contrôle</i>	<i>Principaux résultats</i>
Greiner (1972)	système de contrôle de gestion	l'apparition d'un système de contrôle de gestion n'interviendrait qu'après un certain nombre d'années. Il propose ainsi un modèle des phases de croissance soulignant l'existence d'une relation significative mais non linéaire entre l'âge des organisations et leur système de contrôle de gestion.
Mintzberg (1982) et Dupuy et al. (1989)	Pratiques de gestion	L'âge de l'entreprise fait que l'entreprise ai une histoire marquée par (changement de propriétaire, difficultés...) qui influence les pratiques de gestion.
(Holmes et Nicholls, 1989) on	Pratiques de gestion	Il existe des liens entre l'âge de l'entreprise et ses pratiques de gestion.
Davila (2005)	système d'information comptable	Le temps offre un espace à l'organisation lui permettant d'apprendre et d'améliorer son système d'information comptable.

Source : Elaboré par nos soins.

Les résultats des recherches ayant mobilisé le facteur âge de l'entreprise nous permettent de dégager une piste de recherche de plus à vérifier et à analyser. Nous supposons donc que l'âge de l'entreprise est lié à la complexité du système de contrôle de gestion. Nous proposons de ce fait d'intégrer l'âge de l'entreprise comme élément permettant de comprendre de contrôle de gestion dans la PME.

2-1-7-Le secteur d'activité

Certains travaux de recherches ont analysé l'impact du secteur d'activité auquel l'entreprise appartient sur les systèmes de contrôle de gestion. Nous exposons ci-après ces travaux :

- Au niveau d'une étude réalisée par BAJAN-BANASZAK. G (1993) auprès de 893 PME, les auteurs constatent que les entreprises qui disposent plus fréquemment d'outils de contrôle de gestion sont, dans l'ordre décroissant, les entreprises du secteur industriel, les entreprises prestataires de services, les entreprises du bâtiment et, enfin, les entreprises commerciales.
- CHAPPELLIER. P (1994) confirme ce constat en relevant que les entreprises non industrielles ont des pratiques de contrôle de gestion moins complexes que les entreprises industrielles.

A partir des résultats des études ci-dessus, nous concluons que les entreprises appartenant au secteur industriel disposent de SCG sophistiqués plus que les entreprises appartenant aux autres secteurs (commerciale et service). De ce fait, il nous semble pertinent d'analyser l'effet du secteur d'activité auquel l'entreprise appartient sur les SCG.

⁸⁷ BONACHE, A. B., CHAPPELLIER, P., BEN HAMADI, Z. & MOHAMMED, A, Les déterminants de la complexité des systèmes d'information comptables des dirigeants de PME : contingences culturelles et endogénéité, Management international, 19 (3), PP 148-168,2015, p 154.

2-1-8-Le degré d'informatisation

L'ensemble des études qui se sont intéressés a étudié l'effet de la dimension informatisation sur les systèmes de contrôle de gestion au niveau des PME on conclut qu'un degré d'informatisation élevé impacte positivement les systèmes de contrôle de gestion. Parmi ces études, nous citons :

- Selon KALIKA. M (1987), les entreprises qui ne disposent pas d'outils informatiques (ou peu) possèdent des méthodes de contrôle moins développées que celles qui en sont dotées.
- CHAPPELLIER. P (1994) montre que les entreprises qui ont informatisé leurs systèmes de gestion ont le plus souvent les pratiques de contrôle de gestion les plus complexes.
- DAVIS. S et ALBRIGHT. T (2000) soulignent que l'intégration des nouvelles technologies de l'information implique des changements considérables dans les pratiques de contrôle de gestion.

Les résultats ci-dessus montrent qu'il existe une autre piste très intéressante à analyser, il s'agit du degré d'informatisation. Nous supposons donc qu'il existe une relation significative entre le degré d'informatisation de la gestion et les systèmes de contrôle de gestion. Nous proposons de ce fait d'intégrer le degré d'informatisation de la gestion comme élément permettant de comprendre de contrôle de gestion dans la PME.

Il existe par ailleurs d'autres facteurs de contingence ayant des liens avec le système de contrôle. On peut citer à titre d'exemple :

- La structure de propriété : Parmi les recherches ayant étudié ce facteur (LAVIGNE. B, 2002 ; AFFES. H ET CHABCHOUB. A, 2007 ; CHEFFI. W ET NEKHILI. M, 2011),
- le niveau d'endettement (COKER J. W. et HAYES. R. D, 1992 ; LAVIGNE. B ET ST-PIERRE. J, 2002) ont analysé l'effet du niveau de l'endettement sur le système de contrôle.
- l'exportation a été étudiée par (LAVIGNE. B, 2002; VALLERAND. J, BERTHELOT. J ET MORRILL. S, 2008)...

Tous ces facteurs seront vérifiés, nous allons de même essayer de dégager du terrain de nouveaux facteurs (s'ils existent) qui n'ont pas été évoqués au niveau de la littérature spécialisée en la matière.

2-2-Les facteurs de contingence comportementaux

Certes les facteurs identifiés dans le cadre de la théorie de contingence structurelle ont apportés des éléments de réponse à la question des systèmes de contrôle de gestion dans les PME, mais elle nécessite un développement supplémentaire qui s'étend à l'influence des acteurs.

Pour cette raison, des auteurs comme (AFFES. H ET CHABCHOUB. A, 2007 ; SANTIN.S ET VAN CAILLIE.D, 2008 ; CHAPPELLIER.P ET BEN HAMADI. Z, 2012) ont proposé d'élargir le cadre de recherche sur les systèmes de contrôle à la théorie de la contingence comportementale.

(CROZIER.M et FRIEDBERG. E, 1977) mettent en relief la marge de liberté que l'acteur possède. « L'acteur n'existe pas au-dehors du système qui définit la liberté qui est sienne et la rationalité qu'il peut utiliser dans son action. Mais le système n'existe que par l'acteur qui seul peut le porter et lui donner vie, et qui seul peut le changer⁸⁸ ».

⁸⁸ CROZIER. M ET FRIEDBERG. E, L'acteur et le système. Paris, Éditions du Seuil, 1977, P11.

En s'intéressant à l'acteur au niveau de l'organisation, ces auteurs constatent que les caractéristiques organisationnelles et environnementales peuvent dans une certaine mesure, limiter et déterminer les choix de l'acteur, mais ce dernier n'en reste pas moins libre et doué d'intentionnalité.

Souvent les études inscrites dans une approche subjective s'intéressent au facteur de contingences relatifs à l'acteur principal de la PME (le dirigeant de la PME).

« Comprendre la PME, c'est tout d'abord découvrir le profil et percer les motivations de son propriétaire-dirigeant⁸⁹ ».

Parmi les facteurs analysés dans ce cadre, nous citons : l'âge du dirigeant (CHAPELLIER. P, 1994), sa formation, (LACOMBE-SABOLY. M, 1994 ; CHAPELLIER. P, 2003), son expérience (CHAPELLIER. P, 2003), son degré de participation au capital (LAVIGNE. B, 2002 ; NGONGANG. D, 2007), ...etc.

Ci-dessous, nous allons présenter les résultats des recherches qui se sont intéressées aux facteurs de contingence comportementale les plus importants.

2-2-1-L'âge du dirigeant

Nous trouvons parmi les recherches empiriques, celles qui ont conclu qu'il existe une relation signification entre l'âge du dirigeant et les pratiques de contrôle de gestion.

- CHAPELLIER. P, (1994) a conclu que les dirigeants les plus âgés ont des pratiques budgétaires les moins complexes.
- L'enquête réalisée par LACOMBE-SABOLY. M (1994) confirme que le degré d'utilisation des données comptables diminue avec l'âge des dirigeants. L'utilisation de l'ensemble des outils de contrôle de gestion (dispositif budgétaire, comptabilité analytique, tableaux de bord...apparaissent plus fréquemment dans les entreprises dont les dirigeants sont jeunes.

A partir de ces résultats, nous supposons donc qu'il existe une relation significative entre l'âge du dirigeant et les systèmes de contrôle de gestion. Nous proposons de ce fait d'intégrer l'âge du dirigeant comme élément permettant de comprendre de contrôle de gestion dans la PME.

2-2-2-La formation du dirigeant (niveau de formation et type de formation)

Plusieurs auteurs (LACOMBE-SABOLY. M, 1994; CHAPELLIER. P, 1994 ; NGONGANG. D, 2006 ; LAVIGNE. B, 2002 ; NOBRE .T, 2001) reconnaissent qu'il existe une relation significative entre le niveau de et le type de formation des dirigeants et le système de contrôle de gestion.

- LACOMBE-SABOLY. M (1994) ; CHAPELLIER. P et NGONGANG. D (2006) ont conclu que les dirigeants ayant un niveau de formation élevé disposent d'un système d'information comptable plus complexe. Ils rajoutent que, souvent le niveau d'étude du dirigeant agit sur l'utilisation des données comptables.
- NGONGANG. D (2006) déduit que parmi les facteurs de contingence comportementale (profil du dirigeant) qui sont vraiment déterminant le type de formation aussi bien sur le SIC que sur les pratiques comptables⁹⁰.

⁸⁹ RAYMOND. L, BLILI. S et EL-ALAMI. D, L'écart entre le consultant et la P.M.E. : analyse et perspectives, Gestion, vol. 28, n° 4 (hiver), 2004, P 58.

- Dans la même veine, CHAPPELLIER. M (1994) indique que le type de formation du dirigeant influence la nature des pratiques de la comptabilité de gestion et du contrôle de gestion mis en place au sein des PME. Ainsi, dans sa recherche, les pratiques de la comptabilité de gestion les plus complexes correspondent aux entreprises dont les dirigeants disposent d'une formation de type gestionnaire. Ils rajoutent que les dirigeants de formation comptables/ou gestionnaires présentent un degré d'utilisation des données comptables élevé.
- LAVIGNE. B (2002) insiste principalement sur l'influence de la formation sur la formalisation des outils de gestion.

A partir des résultats ci-dessus, nous dégageons une piste de plus à analyser : nous supposons donc qu'il existe une relation significative entre la formation du dirigeant (la nature de la formation et le niveau) et les systèmes de contrôle de gestion. Nous proposons de ce fait d'intégrer la formation du dirigeant comme élément permettant de comprendre de contrôle de gestion dans la PME.

2-2-3-L'expérience du dirigeant

Certaines recherches ont analysé la relation entre l'expérience du dirigeant et le système de contrôle de gestion. Les résultats de ces recherches semblent être contradictoires. Pour certains l'expérience du dirigeant agit positivement sur le degré d'utilisation des données comptable, NELSON. G. W (1987). Pour d'autres, Pas de relation entre le degré d'utilisation et l'expérience. REIX. R (1981). Pour NADEAU.R, MARTEL. JJ, & ZALI. BM(1988) ; CHAPPELLIER. P (1994) Plus le dirigeant est expérimenté moins il utilise les données comptables.

Compte tenu de l'absence de convergence des résultats quand à la nature de relation entre l'expérience du dirigeant et les systèmes de contrôle de gestion, nous pensons qu'il est intéressant de vérifier ces résultats à partir de notre étude empirique. Il s'agit d'examiner la relation entre l'expérience du dirigeant et les systèmes de contrôle de gestion. Nous proposons de ce fait d'intégrer l'expérience du dirigeant comme élément permettant de comprendre de contrôle de gestion dans la PME.

⁹⁰ NGONGANG. D, profil du dirigeant et facteurs déterminants du système d'information comptable et des pratiques comptables des entreprises tchadiennes, Association Francophone de Comptabilité, Tunis, 2006, P 17.

Conclusion du chapitre 03

Il y a lieu de rappeler que l'objectif de ce chapitre est de présenter le contrôle de gestion émergeant dans le contexte spécifique de la PME et les facteurs qui se placent à l'origine de ses pratiques.

En s'intéressant à la littérature relative au domaine croisé du contrôle de gestion et de la PME, on aperçoit que deux principaux paradigmes en découlent. Les partisans du premier considèrent que le contrôle de gestion dans sa forme formelle et globale n'est pas appliqué et applicable aux PME. Les chercheurs de ce paradigme caractérisent le contrôle de gestion de : informel, informel, invisible, hétérogène, simple, sous structuré, faiblement sophistiqué, peu instrumentée son envergure est réduite, le nombre de méthodes utilisées est faible et la fréquence des contrôles est basse.

Quant aux partisans du paradigme opposé, ils tentent de mettre en valeur les différentes pratiques de contrôle de gestion identifiées dans le contexte PME en démontrant l'existence d'une batterie d'outils de contrôle de gestion principalement de type financier traditionnel et manifestement orientée vers le contrôle de résultat. Ces chercheurs mettent en évidence qu'un système de contrôle de gestion dans la PME est un ensemble d'outils de contrôles formels et informels et qui se complètent.

L'analyse de la littérature nous a aussi permis de discerner que les recherches portant sur le contrôle de gestion dans les PME peuvent ainsi être de trois sortes : recherches quantitatives, recherche qualitatives et les recherches ayant une double approche qualitative et quantitative. Chaque une des catégories des recherches mentionnées ci-dessus représente des avantages et des inconvénients et poursuit des objectifs de recherche différenciés.

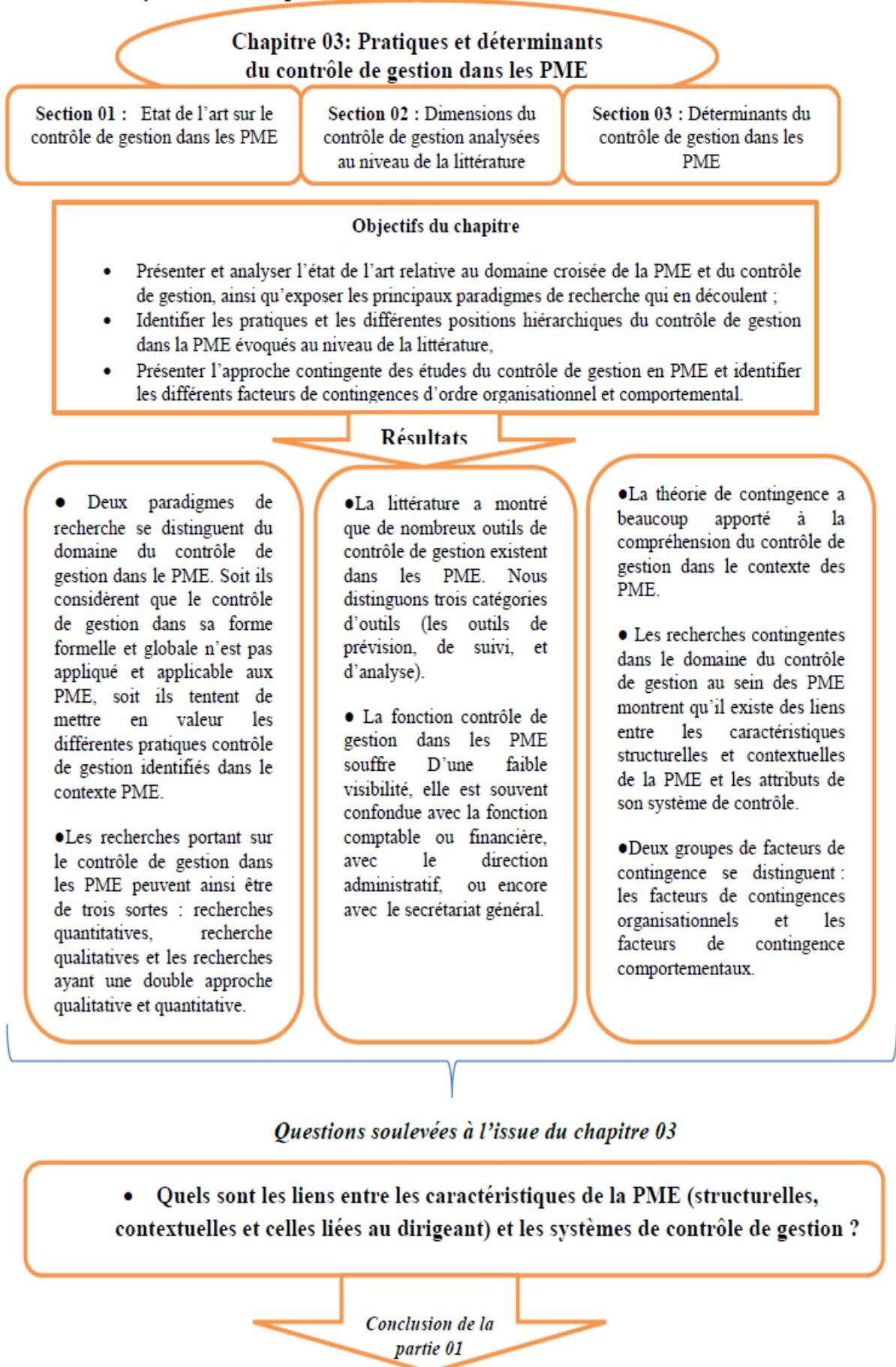
La littérature a montré que beaucoup de chercheurs ont adopté l'approche instrumentale. Les recherches ayant favorisé la dimension instrumentale du contrôle de gestion ont montré que de nombreux outils de contrôle de gestion existent dans les PME. Nous distinguons trois catégories d'outils : les outils de prévision, de suivi, et d'analyse.

D'autres chercheurs ont choisi d'aborder la dimension organisationnelle du contrôle de gestion, autrement dit, ils ont analysé sa position hiérarchique dans la structure. Ces chercheurs ont conclu que la fonction contrôle de gestion dans les PME souffre d'une faible visibilité, et qu'elle est souvent confondue avec la fonction comptable ou financière, avec le direction administratif, ou encore avec le secrétariat général.

La théorie de contingence a beaucoup apporté à la compréhension du contrôle de gestion dans le contexte des PME. Les recherches contingentes montrent qu'il existe des liens entre les caractéristiques structurelles, contextuelles et les caractéristiques liées au dirigeant de la PME et les attributs de son système de contrôle.

Ces recherches nous ont permis d'identifier trois groupes de facteurs de contingences: les facteurs de contingences organisationnels, tels que la taille, la stratégie, la structure ; les facteurs environnementaux, à savoir la concurrence et les facteurs de contingence comportementaux à l'instar de l'âge du dirigeant, la nature et le niveau de sa formation, etc.

Schéma synthèse du chapitre 03



Conclusion de la partie I :
Revue de littérature

Conclusion de la partie 01

Cette première partie ambitionnait de présenter la revue de littérature relative aux différents éléments de notre problématique de recherche. Il s'agissait aussi d'exposer le cadre théorique retenu permettant d'aborder la question des liens entre les caractéristiques de la PME (structurelles, contextuelles et celles liées au dirigeant) et le système de contrôle de gestion.

Ci-dessus, nous présentons les résultats auxquelles nous avons abouti à travers les trois (03) chapitres théoriques de la première partie.

En s'intéressant à la littérature relative au domaine croisé du contrôle de gestion et de la PME qui aborde la question des liens entre les caractéristiques de la PME (structurelles, contextuelles et celles liées au dirigeant) et le contrôle de gestion, on aperçoit que deux principaux paradigmes en découlent. Les partisans du premier considèrent que le contrôle de gestion dans sa forme formelle et globale n'est pas appliqué et applicable aux PME.

Les chercheurs de ce paradigme caractérisent le contrôle de gestion de : informel, invisible, hétérogène, simple, sous structuré, faiblement sophistiqué, peu instrumentée son envergure est réduite, le nombre de méthodes utilisées est faible et la fréquence des contrôles est basse.

Quant aux partisans du paradigme opposé, ils tentent de mettre en valeur les différentes pratiques de contrôle de gestion identifiées dans le contexte PME en démontrant l'existence d'une batterie d'outils de contrôle de gestion principalement de type financier traditionnel et manifestement orientée vers le contrôle de résultat.

Ces chercheurs mettent en évidence qu'un système de contrôle de gestion dans la PME est un ensemble d'outils de contrôles formels et informels et qui se complètent.

Ce débat n'apporte toujours pas une réponse tranchée et ce travail doctoral ne prétend pas de le trancher mais il ambitionne d'apporter une contribution en analysant les liens entre les caractéristiques de la PME et de son contexte et le contrôle de gestion.

Tout d'abord, il était question de ressortir les pratiques de contrôle de gestion dans le contexte spécifique de la PME en suite, d'identifier les facteurs qui les déterminent.

La revue de littérature nous a permis de répertorier de nombreux outils de contrôle de gestion au niveau des PME. Nous distinguons trois catégories d'outils (les outils de prévision, de suivi, et d'analyse).

- Les PME réalisent des activités liées aux prévisions, ces activités se matérialisent par les plans prévisionnels et les budgets. Ces outils de prévisions réunissent un ensemble de caractéristiques, à savoir : le caractère globales et à court terme des prévisions, ainsi que, les domaines concernés par ces prévisions sont principalement la production, les ventes, les coûts, les marges et les résultats.
- Les outils de suivi sont représentés par les tableaux de bord. Les tableaux de bord repérés au niveau des PME réunissent plusieurs caractéristiques. On peut citer : la multitude des dimensions auxquels ils touchent (innovation, clientèle, qualité...), la variété des indicateurs que l'on constate (indicateurs financiers, non financiers et indicateurs en adéquation avec les objectifs stratégiques...), la fréquence de production trimestrielle ou mensuelle et

enfin la prise en compte des données historiques pour effectués les comparaisons.

- L'activité d'analyse se réalise par la comptabilité analytique. Plusieurs méthodes de calculs des coûts des produits et services sont repérées au niveau des PME. On peut citer : coût complet; imputation rationnelle; direct costing; autre méthode et enfin des jumelages entre les différentes méthodes citées ci-dessus. On aperçoit une suprématie de l'utilisation de la méthode des coûts complet seule ou avec une autre méthode.

Il est à pointer du doigt, que la comptabilité financière représente la première source d'information dans les PME. Elle est également utilisée pour servir comme support pour le contrôle de gestion.

Les pratiques contrôle de gestion dans la PME exposées ci-dessus sont déterminées par plusieurs facteurs. De la revue de littérature, nous avons pu discerner deux groupes de facteurs de contingence: les facteurs de contingences organisationnels et les facteurs de contingence comportementaux.

Le groupe de facteurs de contingences d'ordre organisationnels se présentent comme suit:

- La taille de l'organisation a des effets visibles sur sa structure. Ces effets se traduit conséquemment par le développement d'un système de contrôle de gestion ayant des caractéristiques propres a l'organisation. Ainsi, les entreprises de grande taille, disposent des systèmes de contrôle les plus sophistiqués.
- Chaque stratégie adoptée implique un mode de contrôle approprié. De ce fait, le contrôle par les résultats marque sa présence au niveau des entreprises poursuivant une stratégie de domination par les coûts. Par ailleurs, l'utilisation des indicateurs non financiers et le contrôle des comportements émergent au niveau des entreprises poursuivant une stratégie de différenciation. De façon plus générale, les PME ayant une stratégie de type « prospecteur » disposent de système de contrôle de gestion plus complexe que celle qui met place une stratégie de type « défenseur ».
- le degré de (centralisation ou décentralisation) et le degré de (différenciation/intégration structurelle) sont souvent les caractéristiques mobilisées afin représenter la structure d'une organisation. La structure de l'organisation a un effet sur les caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion. De ce fait, les entreprises les plus décentralisées disposent des systèmes de contrôle les plus complexes et les plus développés.
- Il existe certaines relations entre l'environnement et les systèmes de contrôle de gestion. Les caractéristiques de l'environnement le plus souvent évoquées dans l'analyse de ces relations sont : l'incertitude, instabilité et l'hostilité de l'environnement. De ce fait, un environnement incertain, instable et hostile implique l'utilisation de système de contrôle de gestion plus sophistiqué, plus complexe et plus étendu, qui offre des informations externe, non financière, subjectif et en temps opportun.
- La complexité, l'incertitude, l'interdépendance sont les trois notions de technologie relatives aux procédés développés au sein du processus de

travail de l'organisation pour transformer les inputs en outputs. Chaque technologie correspond à un système de contrôle approprié. Conséquemment, la présence de technologies standardisées et automatisées se rapporte à l'émergence d'un contrôle de gestion formel très développés, à l'opposé une technologie complexe correspond à un contrôle favorisant la communication.

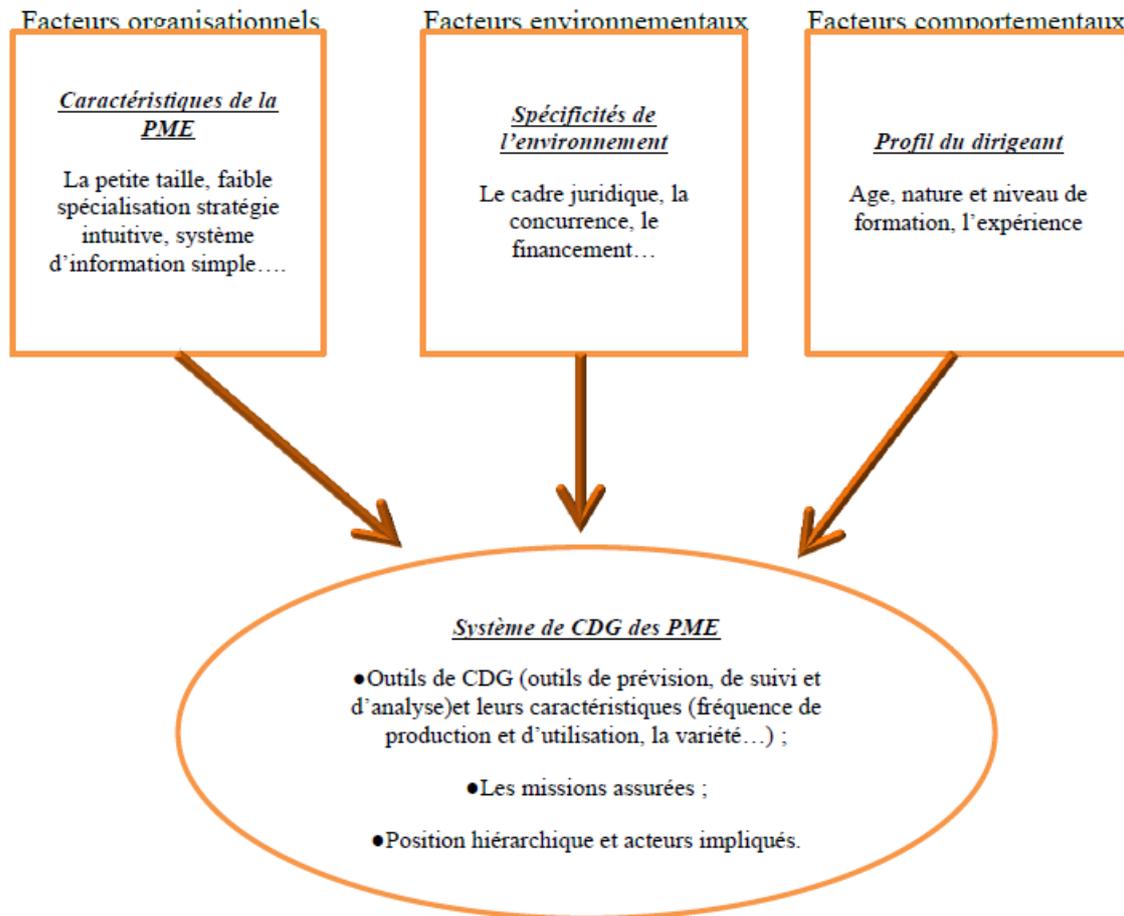
- l'âge de l'entreprise, les différentes phases de sa croissance et son histoire lui offre un espace permettant de développer des pratiques de contrôle de gestion et de les améliorer. De ce fait, il existe une relation inévitable entre l'âge de l'entreprise et les pratiques de contrôle de gestion.
- Le secteur d'activité auquel l'entreprise appartient a un impact sur le système de contrôle de gestion. Partant de là, les entreprises appartenant au secteur industriel disposent de pratiques de contrôle de gestion plus complexes.
- L'intégration des outils informatique et la prise de conscience de la dimension informatique au niveau du système de contrôle de gestion a de considérables effets sur son développement. Par conséquent, un degré d'informatisation élevé impacte positivement le développement des systèmes de contrôle de gestion.
- Il existe par ailleurs d'autres facteurs de contingence d'ordre organisationnel ayant des liens avec le système de contrôle. On peut citer à titre d'exemple : la structure de propriété, le niveau d'endettement, l'exportation ...

Le deuxième groupe de facteurs de contingences, sont des facteurs d'ordre comportemental, liés au dirigeant de la PME, ils se présentent comme suit:

- Il existe une relation entre l'âge du dirigeant et les pratiques de contrôle de gestion. L'utilisation de l'ensemble des outils de contrôle de gestion apparaissent plus fréquemment dans les entreprises dont les dirigeants sont jeunes.
- Les dirigeants qui ont une formation de type gestionnaire et qui ont un niveau de formation élevé disposent de systèmes de contrôle de gestion plus complexes et plus formels.
- Le nombre d'années d'expérience agit sur les pratiques de contrôle de gestion en fonction de deux façons opposées. Car pour certains, l'expérience du dirigeant rend l'utilisation des données du contrôle de gestion moins fréquentes, pour d'autres, c'est tout à fait l'inverse, plus ils ont de l'expérience plus ils utilisent les données du système de contrôle de gestion.

Afin de mieux cerner notre question de recherche portant sur les liens entre les caractéristiques de la PME et de son contexte et le contrôle de gestion. Il est nécessaire d'avoir une vue d'ensemble sur la littérature y afférent. Pour y parvenir, nous proposons de présenter une synthèse de notre cadre théorique au niveau du schéma ci-dessous.

Figure N°16: Synthèse du cadre théorique



Source : Elaboré par nos soins.

Nous consacrons la deuxième partie de cette thèse à l'étude empirique qui vise de situer les PME Algériennes par rapport aux éléments présentés ci-dessus.

A travers une étude qualitative, nous ambitionnons de développer une compréhension de la réalité du contrôle de gestion dans les PME Algériennes. Il s'agit d'une part d'explorer les systèmes de contrôle de gestion dans ces entreprises et d'autre part d'identifier les facteurs qui déterminent ces systèmes.

Partie II : Etude empirique du contrôle de gestion dans les PME

Introduction de la partie II

La première partie de cette thèse nous a permis de ressortir les éléments nécessaires permettant d'aborder notre problématique relative aux liens entre les caractéristiques de la PME, son contexte et le contrôle de gestion. Dans le cadre d'analyse de ces liens, nous avons pris en compte deux groupes d'éléments. Le premier groupe est relatif aux caractéristiques de la PME et de son contexte, nous avons retenus (les caractéristiques structurelles, spécificités contextuelles et les caractéristiques liées au profil du dirigeant).

Concernant le deuxième groupe d'éléments liées au contrôle de gestion, nous avons identifié trois dimensions : les pratiques du contrôle de gestion, son rôle dans l'entreprise et sa position hiérarchique (acteurs impliqués).

Au niveau de la deuxième partie de cette thèse, nous visons l'exploration et l'analyse du contrôle de gestion dans les PME Algériennes, ainsi que l'identification des facteurs qui le déterminent. Et ce, afin de développer une compréhension de la réalité du contrôle de gestion au niveau des PME Algériennes.

En vue d'atteindre cet objectif, nous avons réalisé une étude de terrain suivant des étapes bien précises. Au niveau de cette introduction, nous mettons en lumière ces étapes qui reflètent notre approche.

Afin de concrétiser notre étude empirique, nous avons parcouru six (06) étapes¹. Il est à souligner que les six étapes (1, 2, 3, 4, 5, 6) peuvent être regroupées en deux principales phases (A, B). Elles se présentent comme suit :

La première phase (phase A) se rapporte à la description détaillée des systèmes de contrôle de gestion mis en place dans les PME Algériennes. Cette description passe par trois étapes. Il s'agit consécutivement de :

- Etape 1 : Identification des pratiques de contrôle de gestion,
- Etape 2 : Discerner le rôle du contrôle de gestion,
- Etape 3 : Identifier les acteurs impliqués dans le contrôle de gestion et pointer du doigt sa position hiérarchique dans la PME.

Notre objectif consiste donc à explorer les systèmes de contrôle de gestions en parcourant les étapes présentées ci-dessus. Pour y apporter des éléments de réponses, nous allons recourir aux entretiens de type semi-directifs, à la documentation et à l'observation. La présentation de ces méthodes de collecte de données se fera en détails au niveau du chapitre 04 consacré à la Méthodologie et démarche générale de recherche.

S'agissant de la deuxième phase de notre recherche (phase B), elle porte sur les facteurs qui déminent les systèmes de contrôle de gestion. Nous avons de même éclaté cette phase en trois autres étapes. Il est successivement question de :

- Etape 4: Identification des facteurs organisationnels (les caractéristiques structurelles de la PME Algériennes),
- Etape 5 : Identification des facteurs environnementaux (les spécificités du contexte Algérien),

¹ A l'effet de pouvoir identifier facilement les phases et les étapes de l'étude de terrain, nous avons affecté des lettres aux phases et des chiffres aux étapes. La codification se présente donc comme suit : (phase A, phase B), (étape 01, étape 02,..., étape 06).

- Etape 6 : Identification des facteurs comportementaux (les caractéristiques liées au profil du dirigeant).

L'identification ensuite l'analyse des facteurs présentés ci-dessus, nous permettra d'apporter une compréhension des systèmes de contrôle de gestion émergents dans le contexte spécifique des PME Algériennes.

Afin d'approfondir l'ensemble des facteurs déterminants les systèmes de contrôle de gestion présentés ci-dessus, nous allons faire recours aux entretiens de type semi-directifs et à l'observation pour l'analyse de l'ensemble des facteurs organisationnels et comportementaux et une partie des facteurs environnementaux.

Comme deuxième moyen de collecte des données, nous allons nous servir de la documentation afin d'explorer une partie des facteurs environnementaux (le cadre juridique et institutionnel Algérien).

**Chapitre 04: Méthodologie,
démarche générale de
recherche et présentation des
cas**

Introduction du chapitre 04

Le présent chapitre sera consacré à la présentation de notre positionnement épistémologique, la méthodologie employée et à la démarche générale de la recherche. Nous développons dans ce cadre, les éléments suivant : les cas sélectionnés et leurs caractéristiques, les guides d'entretiens utilisés, les méthodes de collecte des données utilisées, la démarche d'analyse des données collectées, l'interprétation faite à ces données pour en tirer des résultats et enfin les degrés de validité et de fiabilité de notre recherche.

Afin de traiter notre problématique, nous avons mobilisé dans le cadre de notre recherche trois types d'outils de recueil de données.

Il s'agit des entretiens semi directif, la documentation et l'observation. Pour notre recherche, les entretiens semi-directifs représentent la principale source d'information.

Pour ce qui est du deuxième outil de recueil de données, nous avons utilisé la documentation. Cet outil a été employé pour l'analyse de deux types de données, ceux relatifs aux facteurs environnementaux (cadre règlementaire et institutionnel). Et ceux liés à la présentation générale des cas retenus et à la présentation des systèmes de contrôle de gestion.

De façon générale, cette analyse documentaire a portée sur les lois, sites web, revues et sur la documentation interne. Nous avons aussi eu recours à l'enregistrement des observations et remarques au cours des entretiens comme étant une troisième méthode de recueil des données. Il convient de noter que les trois méthodes de collectes de données sont complémentaires.

La première section de ce chapitre a pour visé d'exposer notre positionnement épistémologique et les choix réalisé en termes de méthodologie. Afin d'essayer de conduire notre recherche de façon cohérente, nous avons choisi d'adopter une position interprétativiste basée sur un mode de raisonnement abductif avec l'utilisation d'une démarche exploratoire dans une méthode de cas-multiples.

La deuxième section sera dédiée à la présentation de la démarche générale de la recherche, il a été question d'exposer les critères de sélection des PME de l'échantillon, les méthodes utilisées pour collecter les données ensuite la description de la démarche de traitement de ces données.

La troisième section sera consacrée à montrer les caractéristiques générales des treize PME de l'échantillon en suite à la présentation détaillée des cas.

Section 01 : Choix épistémologique et méthodologie

Dans le cadre de la présentation de la posture épistémologique, nous essayerons de répondre sur trois questions essentielles. Quelle est la nature de la connaissance produite, quelle est la manière par laquelle elle a été produite ? Quel est la valeur de la connaissance produite ?

Tenir compte de ces trois questions nous permet de se faire un cadre référentiel épistémologique bien élaboré, et par conséquent donner plus de validité et la légitimité de son travail de recherche.

En effet, le postulat épistémologique de cette recherche a pris naissance par l'ensemble des questionnements issus de la revue de littérature d'une manière générale et plus particulièrement de la question centrale.

Notre démarche a pour visé de trouver des réponses à la problématique centrale qui est

« Comment les facteurs de contingence organisationnels et environnementaux d'une part, individuels et comportementaux d'autre part influencent-ils les systèmes de contrôle de gestion des PME Algériennes ? »

Il s'agit d'une question qui vise la compréhension des systèmes de contrôle de gestion dans le contexte particulier de la PME Algérienne.

Pour parvenir à une réponse, une position interprétativiste basée sur un mode de raisonnement abductif avec l'utilisation d'une démarche exploratoire dans une méthode de cas-multiples est préférable.

1-Posture épistémologique

Le point de départ de tout processus de recherche consiste à se positionner dans un des paradigmes. Cela n'a pas été une tâche facile pour nous, des allers retours entre le cadre théorique d'un côté et le cadre empirique de l'autre, ont été nécessaires pour affiner notre revue de littérature.

Au commencement de la recherche, notre revue de littérature manquait de délimitations et au fur et à mesure des ajustements apportés tout au long du cheminement de la recherche que ce dernier est devenue de plus en plus précise.

La nécessité de faire le choix d'une position épistémologique nous a poussés à plonger plus profondément dans la question centrale pour laquelle nous cherchons de trouver des réponses. Il s'agit d'observer et comprendre les systèmes de contrôle de gestion dans les PME. Par conséquent, cette compréhension nécessite d'étudier les facteurs qui expliquent les pratiques.

La formulation de l'objet de recherche ainsi que la méthodologie employée sont influencés par la posture épistémologique retenue par le chercheur.

Le concept de l'épistémologie a vu le jour au début du 20^{ème} siècle. Elle désigne une branche de la philosophie des sciences, spécialisée dans l'étude des théories et des fondements de la connaissance. L'épistémologie est définie comme étant l'étude de la construction des connaissances valables¹.

«...L'épistémologie correspond à un simple retour critique de la connaissance sur elle-même, sur son objet, sur ses conditions de formation et de légitimité ; elle est définie comme la

¹ CHERKAOUI. A, HAOUATA. S, Eléments de Réflexion sur les Positionnements Epistémologiques et Méthodologiques en Sciences de Gestion, Revue Interdisciplinaire, Vol 1, n° 2, 2016, P 07.

philosophie de connaissance, la théorie des sciences ou encore comme la théorie de la connaissance »².

L'épistémologie « vise à situer la science dans une expérience du savoir qui la déborde, à en évaluer la portée et à en dégager le sens pour l'ensemble de la pratique humaine »³.

WACHEUX. F (1996) définit l'épistémologie comme : « la science des sciences, ou une philosophie de la pratique scientifique. Les règles de l'épistémologie guident et orientent le chercheur dans ses actes quotidiens de production de connaissances »⁴.

Selon PERRET. V & SEVILLE. M (2007), il est question de répondre sur trois interrogations, quelle est la nature de la connaissance produite, la manière à travers laquelle la connaissance a été produite, ainsi que l'utilité l'intérêt de la connaissance produite.

De façon plus détaillée, la recherche d'une réponse à la question liée à la nature de la connaissance nécessite d'abord s'interroger sur la question liée à la nature de la réalité que le travail de recherche tente de saisir. Ensuite tenir compte de la vision du monde social qu'a le chercheur. La production de la connaissance peut prendre trois manières, il s'agit d'expliquer, comprendre ou construire la réalité. Enfin, pour ce qui est valeur de la connaissance, il est question d'un ensemble de critères de validité de cette connaissance.

De ce fait, tenir compte de ces questionnements permettra aux chercheurs de se faire un cadre référentiel épistémologique bien élaboré, et par conséquent donner plus de validité et la légitimité de son travail de recherche.

1-1-Les trois grands paradigmes épistémologiques

Au niveau de tout travail de recherche, le choix épistémologique doit être clairement exprimé. Traditionnellement trois grands paradigmes épistémologiques sont utilisés en sciences de gestion, Nous tenons à préciser qu'au niveau des paradigmes la perception de la réalité est différente. Afin d'expliquer le choix que nous avons opéré pour notre recherche, nous allons présenter synthétiquement les différents paradigmes dans ce qui suit.

1-1-1-Le paradigme positiviste

Selon les positivistes, il existe deux hypothèses :

- « **L'hypothèse réaliste** » dite aussi « **hypothèse ontologique** » : qui considère que la réalité possède une essence propre, ce paradigme repose donc sur le principe d'objectivité qui permet à la réalité d'être indépendante du sujet.
- « **L'hypothèse déterministe** » dite aussi « **hypothèse causalistes** » : Selon cette hypothèse, chaque effet de la réalité est produit par quelques causes. Il s'agit donc non seulement de décrire mais aussi de répondre à des questions de type « pour quelles causes » et expliquer la réalité⁵.

Selon LAPOINTE. J. L '(1996) : « l'existence d'une réalité est stable, extérieure et indépendante du sujet. Cette réalité peut être appréhendée par l'expérience scientifique ou la méthode expérimentale.

² OUBOUALI. Y, ELFAH. S, Méthodologie et Epistémologie en Sciences de Gestion, international journal of economics and strategic management of business process, ESMB, vol 10, 2018, PP 23-28, P04.

³ *Ibid.*

⁴ WACHEUX. F, Méthodes qualitatives et recherche en gestion, Ed. Economica, 1996, P 263.

⁵ VELMURADOVA. M, Epistémologies et méthodologies de la recherche en Sciences de gestion, Note de synthèse, [Autre] USTV, 2004, PP 105, P 11.

La connaissance qui en résulte est alors considérée comme étant le miroir de la réalité. Le critère de fidélité entre les savoirs ainsi générés et la réalité extérieure devient l'indicateur de validité ou de scientificité de la connaissance »⁶.

Dans le même ordre d'idées, Descartes disait que l'homme serait maître et possesseur de la nature par la recherche des lois causales⁷.

On pourrait résumer les postulats sur lesquels repose le paradigme positiviste comme suit:

- L'objet de recherche consiste principalement à interroger des faits afin d'en découvrir la structure sous-jacente⁸.
- On insiste sur les faits observables afin de valider l'approche ou le raisonnement théorique élaboré. Ce qui veut dire qu'on est censé y tester des hypothèses et y étudier les enchaînements causes/conséquences⁹.
- La vérité est regardée d'un point de vue objectif comme produit de la pure raison.
- Le monde est externe à l'individu, l'acteur n'est pas autonome, il ne peut agir et il subit les actions dictées par les lois de la réalité.

Nous s'apercevons que le paradigme positiviste ne prend pas en considération le contexte et les acteurs qui ont la capacité d'influencer la réalité. Partant de là et compte tenu du contexte spécifique de notre recherche qui est la PME et de notre objet de recherche qui consiste à observer le contrôle de gestion pratiqué par les différents acteurs, nous constatons que nous ne pouvons pas positionner notre recherche dans ce paradigme positiviste.

Selon le paradigme positiviste, pour que les connaissances produites aient les critères de validité, cela implique la présence de lois générales, c'est-à-dire l'existence de critère de « vérifiabilité » et de « confirmabilité ». Aujourd'hui ces critères ont évolué, par conséquent c'est le critère de « réfutabilité » qui retenu¹⁰.

1-1-2- Le paradigme interprétativisme

La vision structurationniste ou interprétative implique que l'on considère les structures sociales comme déterminées par les actions humaines et déterminantes pour celles-ci¹¹.

« Le monde social est fait d'interprétation. Ces interprétations se construisent grâce aux interactions entre acteurs, dans des contextes toujours particuliers¹²».

En effet, l'interprétativisme vise la réhumanisation et la contextualisation de la réalité. Selon l'approche interprétativiste, la création de connaissance s'appuie sur la compréhension qui est relative à la perception des acteurs et au sens qu'ils donnent à la réalité, ensuite selon Lee (1991) elle correspond aux interprétations que le chercheur donne aux différents faits observés.

En ce qui concerne les critères de validité pour le paradigme interprétativiste. Deux critères sont retenus.¹³

⁶ LAPOINTE. J. L, **La méthodologie des systèmes souples appliquée à l'amélioration de situation problématiques complexes en éducation**, Notes de cours, Département de didactique, de psychopédagogie et de technologie éducative, Faculté des sciences de l'éducation, Université Laval, Ste-Foy, Québec, 1996, P 10.

⁷ OUBOUALI. Y, ELFAH. S, **Op.cit.**, P 05.

⁸ ALLARD-POESI. F et MARECHAL. G, **Méthode de recherche en management ; chapitre 02 : Construction de l'objet de recherche**, Edition Dunod, Paris, 2007, PP 39-40.

⁹ OUBOUALI. Y, ELFAH. S, **Op.cit.**, P 05.

¹⁰ VELMURADOVA. M, **Op.cit.**, P 16.

¹¹ OUBOUALI. Y, ELFAH. S, **Op.cit.**, P 06.

¹² PERRET. V & SEVILLE. M, **Fondements épistémologiques de la recherche**, in THIETART, R.A., (Coll.), **Méthodes de recherche en management**, 3ème édition, Paris, Dunod, Chapitre 01, 2007, P 19.

Le caractère idiographique des recherches et l'empathie du chercheur. Pour le premier, il s'agit d'une description détaillée du phénomène, y compris les éléments historiques et contextuels. Quant au deuxième, il s'agit de la capacité du chercheur dans le cadre de la relation de dépendance avec l'objet de recherche à appréhender la manière dont les acteurs vivent leur réalité.

1-1-2-1- Le choix du paradigme interprétativiste

Tous chercheurs est contraint de choisir un paradigme épistémologique parmi les trois paradigmes qui existent pour mener à bien sa recherche.

Comme le note KOENIG. G (1993) « de disposer d'une variété d'approches qui, chacune à leur manière, sont en mesure de rendre compte de certains aspects des réalités complexes auxquelles s'intéressent les sciences de l'organisation »¹⁴.

Nous rappelons qu'à travers ce travail doctoral, nous visons de comprendre la réalité du contrôle de gestion dans le contexte spécifique de la PME. A travers nos lectures multiples dans le domaine du contrôle de gestion, nous pensons que les systèmes de contrôle de gestion sont influencés par le contexte organisationnel, environnemental et comportemental. Il s'agit donc de connaissance de nature contextuelle.

Nous cherchons à répondre à la question centrale qui est : « comment » les systèmes de contrôle de gestion des PME sont influencés par le contexte organisationnel, environnemental (environnement Algérien) et comportemental? Autrement dit, quelle sont les liens entre les systèmes de contrôle de gestion et le contexte spécifique de la PME Algérienne ?

Afin d'atteindre ce but, une description détaillée de la réalité des systèmes de contrôle de gestion (en matières de pratiques, rôles et acteurs impliquées) est nécessaire. Et ce, à travers nos interprétations des discours des acteurs du contrôle de gestion (dirigeants, contrôleur de gestion, comptable financiers...) qui guidera notre compréhension du phénomène étudié par la suite.

Les connaissances produites sont revêtues d'une nature subjective en raison de la présence de la perception des acteurs vis-à-vis le rôle du contrôle de gestion, les raisons d'adoption d'outil de contrôle de gestion et ce qu'ils attendent de ce contrôle de gestion.

Dans le cadre de cette recherche fondée sur des études de cas multiples, nous visons de comprendre les liens entre le contrôle de gestion qui émergent dans les PME et les différents facteurs qui le déterminent. Par conséquent, notre recherche ne vise pas de dégager des lois universelles mais de produire des connaissances en la description de cas singuliers.

Compte tenu des explications ci-dessous, le paradigme interprétativiste est retenu pour notre travail de recherche.

Les propos d'ORLIKOWSKI. W. J & BARDOUDI. J. J (1991) confirme notre choix « les études interprétativistes rejettent la possibilité d'une prise en compte objective ou factuelle des événements ou situations mais elles cherchent plutôt une compréhension relative bien partagée des phénomènes »¹⁵.

¹³DANGEREUX. K, op.cit., P 143.

¹⁴KOENIG. G, Production de la connaissance et constitution des pratiques organisationnelles, Revue de Gestion des Ressources Humaines, n° 9, 1993, P 04.

¹⁵ ORLIKOWSKI. W. J & BARDOUDI. J. J, Studying Information Technology in Organization: Research Approaches and Assumptions, Information systems Research (2), 1991, PP 1-28, spec. P 05.

1-1-3-Le paradigme constructiviste

Pour LE MOIGNE. J. L (1995) : « Le réel est construit par l'acte de connaître plutôt que donné par la perception objective du monde »¹⁶.

Les constructivistes considèrent que la réalité n'existe pas mais elle se construit par le chercheur à partir d'un contexte d'action et d'interactions et de la propre expérience du chercheur.

Selon BEN AISSA. H (2001), le monde est considéré comme produit des intuitions et du « feeling » déterminés par les individus¹⁷.

Pour les constructivistes, il n'y a pas de critères efficaces de la vérité scientifique. Ainsi, la recherche se définit à travers l'action et les interventions des acteurs par le biais de leurs processus cognitifs. Ils proposent deux sources de validation de la connaissance.

Le critère d'adéquation développé par GLASERFELD. V. E (1988) et celui d'enseignabilité proposé par LE MOIGNE. J. L (1995). Ces critères permettent d'accepter différentes méthodes de production de la connaissance et plusieurs modes de raisonnement.¹⁸ Le tableau N° 33 ci-dessous résume les différentes caractéristiques des paradigmes cités ci-dessus.

Tableau N°33: Positions épistémologiques des trois paradigmes de recherche

	Positivisme	Interpétativisme	Constructivisme
Quel est le statut de la connaissance	Hypothèse réaliste : il existe une essence propre à l'objet de la connaissance.	Hypothèse relativiste L'essence de l'objet ne peut être atteinte (constructivisme modéré ou interpétativisme) ou n'existe pas (constructivisme radical)	
La nature de la « réalité »	Indépendance sujet/objet Hypothèse déterministe. le monde est fait de nécessités	Dépendance du sujet et de l'objet Hypothèse intentionnaliste Le monde est fait de possibilités	
Comment la connaissance est-elle engendrée ? Le chemin de la connaissance scientifique	La découverte Recherche formulée en terme de « pour quelles causes... »	L'interprétation Recherche formulé en terme de « pour quelle motivations des acteurs... » Statut privilégié de la compréhension	La construction Recherche formulée en termes de « pour quelles finalités... » statut privilégié de la construction
Quelle est la valeur de la connaissance ? Les critères de validité	Vérifiabilité Confirmabilité réfutabilité	Idéographie Empathie (révélatrice de l'expérience vécue par les acteurs)	Adéquation enseignabilité

Source : PERRET. V et SEVILLE. M, Op.cit., PP 14 -15.

¹⁶ LE MOIGNE. J. L, Les Épistémologies constructivistes, coll. Que Sais-je ? Paris, PUF, 1995, P 71.

¹⁷ BEN AISSA. H, quelle méthodologie de recherche appropriée pour une construction de la recherche en gestion ?, Xi ème Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique, 2001, P 10.

¹⁸ DANGEREUX. K, Op.cit., P 144.

S'intéresser aux systèmes de contrôle de gestion dans la PME nous a poussés à prendre en considération les acteurs concernés par leur conception et mise en œuvre.

Cela donc, dépend très fortement d'eux. Par conséquent, notre choix d'une position épistémologique interprétativiste s'explique par le rôle central des acteurs (le dirigeant de l'entreprise) dans la compréhension de notre objet de recherche.

2-Mode de raisonnement

Ce travail s'inscrit dans une logique abductive, ce choix nous a paru le plus approprié à notre positionnement interprétativiste et à notre objet visant la compréhension.

Selon CHARREIRE-PETIT. S & DURIEUX. F, (2007) «...l'abduction lui confère un statut explicatif ou compréhensif qui, pour tendre vers la règle ou la loi, nécessite d'être testé ensuite »¹⁹.

Dans notre démarche hybride, nous avons procédé par des allers retours entre la théorie et le terrain afin de produire du sens et décrire comment ainsi que comprendre pourquoi le phénomène pour tel ou tel forme dans un contexte donné.

3-Méthode de recherche : qualitative

3-1- Justifier le choix d'une méthode qualitative

Comme le constate VILLESEQUE-DUBUS. F et COURRENT. J. M (2008), de façon générale, les recherches dans le domaine de la comptabilité et du contrôle des PME sont plus que majoritairement de nature quantitative.²⁰

LAMBERT. C (2015) confirme le constat de VILLESEQUE-DUBUS. F et COURRENT. J. M (2008), « la grande majorité des recherches menées sur le sujet ont recours à des méthodes quantitatives de collecte de données²¹».

Selon le même auteur, la méthode quantitative s'avèrent d'un maniement particulièrement délicat, voire totalement inapproprié lorsque le sujet abordé touche à un sujet aussi sensible que le métier, qui renvoie à des questions délicates comme celles de l'identité, du pouvoir et de la relation. Les interlocuteurs peuvent céder, même inconsciemment, à la tentation de renvoyer une image « satisfaisante », « positive » d'eux-mêmes via les questionnaires.

Même pour notre recherche, nous trouvons que la méthode quantitative est inadéquate. Dans le cadre de notre recherche doctorale, notre choix s'est porté donc sur la méthodologie qualitative.

STRAUSS. A. L & CORBIN. J (1990) définissent la méthodologie qualitative comme « une recherche qui produit des résultats sans utiliser des procédures statistiques ou toute autre méthode quantitative. Certaines données peuvent être quantifiées mais leur analyse est, quoiqu'il arrive, un phénomène qualitatif²²».

Plusieurs raisons, se présentent pour justifier ce choix.

¹⁹ CHARREIRE-PETIT. S ET DURIEUX. F, (2007), **Explorer et tester : Les deux voies de la recherche**, in THIETART R-A (éd.), **Méthodes de recherche en management**, Dunod, Paris, 3e édition, 2007, P 62.

²⁰ VILLESEQUE-DUBUS. F et COURRENT. J. M, **Op.cit.**, P 17.

²¹ LAMBERT. C, **Op.cit.**, P 181.

²² STRAUSS. A.L et CORBIN. J, **Basics of qualitative research: grounded theory procedures and techniques**, Newbury Park : Sage, 1990, P 17.

- Les recherches qualitatives se distinguent par des propriétés spécifiques, il s'agit de l'étude des phénomènes dans leur cadre naturel, elles s'intéressent aux situations spécifiques et elles privilégient la profondeur de la description²³.
L'objet de ce travail étant effectivement de proposer des éléments de compréhension au regard de la problématique étudiée portant sur l'étude des systèmes de contrôle de gestion dans le contexte spécifique de la PME et qui exige de faire au préalable une description détaillée de ces systèmes. Nous trouvons donc que la méthode qualitative fondée sur des études de cas multiples est la mieux placée pour contribuer à une compréhension du phénomène.
- Comme le stipule LAMBERT. C (2015), « Les méthodes qualitatives de recueil des données, assurant un contact direct entre le chercheur et l'objet de recherche se sont donc imposées comme étant les moyens les plus pertinents pour accéder au réel ²⁴».
De ce fait, notre choix de la méthode qualitative fondée sur des études de cas multiples se justifie aussi par la possibilité de rentrer en contact direct avec les acteurs qui sont à l'origine de la conception des systèmes de contrôle de gestion et de leurs utilisateurs. Cette méthode nous offre la possibilité de percevoir le phénomène qu'on cherche à comprendre de très près, à travers les entretiens.
- Par ailleurs, nous justifions notre choix de la méthode qualitative par ce que effectivement, le système de contrôle de gestion est un système humain et par ce que les hommes ont tendance à ne pas réfléchir de la même manière pour assurer une cohérence organisationnel de leur entreprises.

3-2-Les limite de la méthode qualitative

Malgré les avantages que la méthode qualitative offre, elle n'échappe pas à des limites. Nous citons parmi elles : généralisation étroite, la validité externe limitée...

Comme le souligne BAUMARD. P et IBERT. J « La limite de l'approche qualitative réside dans le fait qu'elle s'inscrit dans une démarche d'étude d'un contexte particulier. Bien sûr, le recours à l'analyse de plusieurs contextes permet d'accroître la validité externe d'une recherche qualitative selon une logique de réplication²⁵».

3-3-La méthode des études de cas

La méthode de cas est une des multiples démarches qualitatives, elle donne lieu de décrire et comprendre un phénomène peu connu et d'actualité dans un contexte spécifique de façon détaillée et profonde.

Yin. R. K (2003) la définit comme « une méthode de recherche empirique permettant d'étudier en profondeur un phénomène contemporain dans son contexte, surtout quand les frontières entre ce dernier et l'objet d'étude ne sont pas clairement délimitées ²⁶».

Selon WALSHMAN. G (1993), WACHEUX. F (1996), LA VILLE (DE). V. I (2000), la démarche de l'étude de cas est la plus propice pour bien conduire à rendre compte d'une réalité selon une perspective interprétativiste.

²³ GIORDANO. Y, Conduire un projet de recherche : une perspective qualitative, Editions, EMS, Colombelles, 2003, P 16.

²⁴ LAMBERT. C, Op.cit., P 181.

²⁵ BAUMARD. P et IBERT. J, Quelles approches avec quelles données ? In THIETART, R.A., (Coll.), Méthodes de recherche en management, 4ème édition, Paris, Dunod, Chapitre 04, 2014, P 122.

²⁶ YIN. R. K, Case Study Research: Design and Methods, Thousand Oaks, Sage Publications, 2003, P 18.

YIN. R.K (2003) précise que la stratégie de recherche de type étude de cas est la mieux placée pour réaliser des recherches qui se concentrent sur l'étude des événements contemporains et qui visent de répondre aux questions de type²⁷ « comment ? » et « pourquoi ? ».

Notre choix de cette stratégie de recherche se justifie par l'intérêt que nous portons aux raisons (facteurs de contingences) d'adoption des outils de contrôle de gestion au sein des PME. Conséquemment, il s'agit de comprendre « pourquoi » les systèmes de contrôle de gestion sont implantés au niveau de ces organisations. Mais avant ça, il est question de déterminer « comment » le contrôle de gestion est réalisé dans les PME. De façon plus générale, nous visons décrire et comprendre les particularités du contrôle de gestion dans le contexte spécifique de la PME.

Tableau N°34: Comparaison des différentes stratégies de recherche

Stratégie	Forme de la question de recherche	Contrôle sur des événements comportementaux	Focus sur les événements contemporains
Expérimentation	Comment, Pourquoi	Oui	Oui
Enquête	Qui, Qoui, Où, Combien	Non	Oui
Analyse des Archives	Qui, Qoui, Où, Combien	Non	Oui/ Non
Etude historique	Comment, Pourquoi	Non	Non
Etude de cas	Comment, Pourquoi	Non	Oui

Source: YIN. R. K, Case Study Research: Design and Methods, 2nd Edition, London, Applied Social Research Methods Services, vol. 5, Sage Publication, 1994, P 06.

HUBERMAN. A. M & MILES. M. B (1998), mettent en évidence les avantages qu'offre la multitude des cas, il s'agit d'un moyen important d'analyse des données et un élément d'amélioration de la validité externe à des fins de comparaisons inter-cas.

Autrement dit, la multiplication des cas offrent la possibilité d'élargir le registre des expérimentations collectées du terrain, elle sert aussi à ressortir les différences et les ressemblances entre les cas retenus. Pour ce qui de notre recherche, la multiplication des cas nous semble la stratégie de recherche la plus appropriée. Ce choix se fonde essentiellement sur la nature des structures étudiées dans le cadre de notre recherche (la PME) et qui se caractérise par une très grande hétérogénéité d'une part et, d'autre part, la compréhension des pratiques de contrôle de gestion est axée sur la perception des acteurs qui sont à l'origine de l'émergence de ces pratiques et de leur mise en œuvre.

En dépit des avantages que revêt la stratégie des cas multiples, cette dernière n'échappe pas à des limites et des critiques.

YIN, R.K. (2003) met en exergue le temps consacré à l'étude, la contextualisation des résultats et la difficulté de généraliser, la complexité de la masse d'informations recueillies, l'accès limité au terrain...

²⁷ Voir le tableau N 34 (comparaison des différentes stratégies de recherche).

Section 02 : Démarche générale de a recherche

1-Echantillonnage : La sélection de nos études de cas

Avant d'accéder au terrain, il est primordial de définir la population à laquelle on s'intéresse. Dans notre recherche, les cas retenus appartiennent à une population de structures appelées les « PME familiales Algériennes ». L'échantillonnage est une étape cruciale dans tout travail de recherche, Les choix effectués par le chercheur en matière d'échantillon sélectionné, affecteront les conclusions abouties. MILES. M. B & HUBERMAN. A. M (2003) mettent en avant un ensemble de critères fondamentaux et une série de stratégies d'échantillonnage propices aux recherches de type étude de cas multiples présentés dans le tableau ci-dessous.

Tableau N°35:Stratégies d'échantillonnage propices au recherches de type études de cas multiples

Type d'échantillonnage	Objectif
Variation maximale	Rend compte de différentes variations et identifie des « patterns » ou thèmes communs importants.
Homogènes	Se concentre sur, réduit, simplifie, facilite les entretiens de groupe.
Cas critiques	Permet une généralisation logique et une application maximale de l'information recueillie auprès d'autres cas.
Représentativité théorique	Cherche à trouver des exemples d'un construit théorique et ainsi à élaborer ce construit et à l'examiner.
Cas validants et cas invalidants	Se fondent sur l'élaboration d'une analyse initiale, la recherche d'exceptions et de variations.
Effet boule de neige ou chaîne	Identifie de bons cas grâce à des personnes qui connaissent d'autres personnes qui connaissent des cas riches en information.
Cas extrême ou déviant	Permet l'apprentissage à partir de manifestations inhabituelles du phénomène étudié.
Cas typique	Souligne ce qui relève de la norme ou de la moyenne.
Intensité	Cas riches qui expriment le phénomène avec intensité mais sans caractère extrême.
Cas important d'un point de vue politique	Attire l'attention souhaitée ou évite d'attirer une attention non souhaitée.
Cas orienté, aléatoire	Accroît la crédibilité de la procédure d'échantillonnage lorsque l'échantillon potentiel est trop large.
Cas orienté, stratifié	Illustre des sous-groupes, facilite les comparaisons.
Critères	Chaque cas doit respecter des critères ; utile à l'assurance de qualité.
Opportuniste	Cherche à suivre de nouvelles pistes ; tire partie de l'inattendu.
Combinaison ou mixité	Triangulation, flexibilité, répond à des intérêts et à des besoins multiples.
Convenance	Épargne du temps, de l'argent et de l'effort au détriment toutefois de la qualité de l'information et de la crédibilité du cas.

Source : HUBERMAN. A. M & MILLES. M. B, Analyse des données qualitatives, 2^{ème} édition, méthodes en sciences humaines, De Boeck université, Bruxelles, 2003, P 60.

Les critères retenus pour le choix de l'échantillon se sont imposés du fait même de notre objet de recherche « la PME » qui est caractérisé par une forte hétérogénéité. D'ailleurs il n'y a pas une définition de la PME sur laquelle toute la communauté scientifique s'est mise d'accord.

Partant de la toute récente définition officielle de la PME en Algérie (Loi 2017-02, orientation et développement des PME), on retient les éléments ci-dessous : La PME est définie, quel que soit son statut juridique, comme étant une entreprise de production de biens et/ou de services :

-employant une (1) à deux cent cinquante (250) personnes ;

-dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas quatre (4) milliards de dinars algériens ou dont le total du bilan annuel n'excède pas un (1) milliard de dinars algériens ;

-et qui respecte le critère d'indépendance (c.-à-d. : l'entreprise dont le capital n'est pas détenu à 25% et plus par une ou plusieurs autres entreprises ne correspondant pas à la définition de la PME).

De cette définition on conclut que pour qualifier une entreprise de PME, il faut que cette dernière réunit les trois conditions (effectif, CA ou total bilan, le critère d'indépendance) fixés par la loi 17-02.

Afin d'opérer le choix des organisations à étudier dans le cadre de notre recherche exploratoire, nous avons dans une première étape tenu compte des critères suivants: La taille « nombre d'effectifs », critère d'indépendance et la localisation géographique.

Ci-dessus plus de détails.

- **Critère effectif :** Dans le cadre de notre étude, l'effectif est le principal critère retenu pour choisir les entreprises. Le nombre 250 personnes est retenu en réponse au seuil maximale précisé au niveau de la définition cité ci-dessus.

Critère retenu : Il s'agit donc des entreprises ayant un effectif inférieur à 250 personnes.

- **Critère d'indépendance :** La qualification de l'entreprise d'indépendante ou non, ne dépend pas uniquement de calculer un simple pourcentage de la part détenue par un groupe de son capital. C'est en fonction de la source des méthodes de gestion que considère l'entreprise d'indépendante ou non NOBRE. T (2001).

Prenant le cas des entreprises qui « viennent d'être récemment intégrées dans un groupe et par conséquent, n'ont pas eu le temps de modifier leurs méthodes de gestion. Aussi les entreprises qui font partie d'un groupe mais estiment être suffisamment libres pour se comporter comme les autres PME. Dans ces deux cas, les méthodes du contrôle de gestion ont été développées au sein de l'entreprise indépendamment du groupe²⁸ ».

- **Localisation géographique :** l'étude porte sur des PME localisées au niveau de la wilaya d'Alger.

Nous avons réalisé des entretiens au niveau de structures appartenant à des secteurs délibérément variés (industrie, commerce et services) et cela afin de faire émerger des différences, néanmoins, la comparaison entre les cas retenus dans le cadre de l'étude a permis de divulguer des traits récurrents.

²⁸ NOBRE. T, **Op.cit.**, P 129.

En ce qui concerne le secteur d'activité les entreprises choisies appartiennent à des secteurs différents. D'une part, cette diversité nous donne la possibilité d'étudier l'impact de la diversité des secteurs sur les systèmes de contrôle de gestion.

D'autre part cela nous évitera de sectorisation des résultats. Les recherches dans le domaine croisé du contrôle de gestion dans les PME en Algérie sont quasiment absentes, c'est une des raisons qui font qu'il n'y a pas d'intérêt scientifique de trop étayer notre échantillon par une multitude de critères de sélection.

Donc c'est notre volonté d'étudier l'influence des différents facteurs de contingences sur les systèmes de contrôle de gestion dans les PME qui nous conduit à sélectionner un échantillon hétérogène sur plusieurs plans sauf sur le plan des critères retenues présentés ci-dessus (taille...).

Après avoir précisé les critères définissant le choix de l'échantillon de notre étude, il nous reste à préciser la méthode d'échantillonnage.

Parmi les stratégies d'échantillonnage citées dans le tableau ci-dessus, la stratégie effet boule de neige (ou chaîne) nous a permis dans un premier temps d'identifier de bons cas riches en informations qui nous permettent d'étudier la question du contrôle de gestion, et ce, grâce à des personnes qui connaissent des personnes qui connaissent les cas qui peuvent nous intéresser dans le cadre de notre étude.

Au départ, l'échantillon était plus large et le nombre de PME qui nous ont intéressées pour réaliser notre étude à visée exploratoire était beaucoup plus important, cependant, pour des raisons d'accessibilité au terrain, nous n'avons pu interroger que ceux qui ont accepté de répondre et qui ont exprimé leur volonté de coopérer et de nous fournir les informations nécessaires.

A niveau de construction de notre échantillon, on peut dire que nous avons fait appel à la stratégie de sélection de convenance qui nous a donné lieu de faire le tri des cas, jusqu'à obtention des 13 PME que nous avons retenues au sein de notre échantillon final.

En tenant compte la nature humaine des PME ainsi que la forte hétérogénéité de ces entreprises, chaque PME est unique. De ce fait, il est impossible d'étudier tous les cas, il est donc incontournable de sélectionner seulement quelques-unes afin de réaliser l'étude de terrain.

En définitive, on peut dire que la nature du phénomène étudié (les systèmes de contrôle de gestion) ainsi que la nature de l'objet d'étude (la PME) ont rendu difficile de procéder de façon autre que la méthode non probabiliste. Nous étions donc portés à faire appel aux méthodes de convenance et boule de neige. C'est modes de sélection nous ont facilité et accéléré le recueil des informations souhaitées, mais elles n'échappent pas à des limites et des critiques²⁹.

Nous ne soulignons que l'ensemble des critères (taille, indépendance du capital, situation géographique, objectif de notre recherche et les possibilités du terrain disponibles) ont fait ressortir treize (13) PME.³⁰ Il est à spécifier que les treize PME seront organisées autour de six cas, comme le montre le tableau ci-dessous :

²⁹ VELMURADOVA. M, *Op.cit.*, P 59.

³⁰ La présentation détaillée des 13 PME au niveau de la section 03 de ce chapitre.

Tableau N°36: Les six études de cas

<i>cas</i>	<i>cas 01</i>		<i>cas 02</i>	<i>cas 03</i>	<i>cas 04</i>		<i>cas 05</i>	<i>cas 06</i>					
PME	PME 1	PME 2	PME 3	PME 4	PME 5	PME 6	PME 7	PME 8	PME 9	PME 10	PME 11	PME 12	PME 13

Source : Elaboré par nos soins.

Nous combinons la PME 01 et la PME 02 dans la même étude de cas 01, étant donné que les deux PME sont gérées par le même dirigeant et sont administrées par la même équipe administrative ainsi que le même système de contrôle de gestion. Même observation pour les PME 5 et PME 6 qui sont combinées au niveau de l'étude de cas 04. En ce qui concerne les PME (8, 9, 10, 11, 12, 13) elles sont combinées en l'étude de cas 06, puisque les six PME appartiennent au même groupe et leurs systèmes de contrôle de gestion sont conçus et gérés par la même équipe de contrôle de gestion.

2-La collecte des données

Afin de collecter les données reflétant les perceptions des acteurs impliqués dans les systèmes de contrôle de gestion, nous avons retenu la technique de l'entretien semi directif comme principale source de données.

Nous avons aussi eu recours à aux documentations internes et externes comme source à la fois secondaire et complémentaire.

Les observations et remarques enregistrés au cours des entretiens font aussi partie des sources de recueil des données.

L'ensemble des données collectées seront par la suite analysées selon la méthode d'analyse du contenu.

Pour PERRET. V et SEVILLE. M (2007), « les individus créent leur environnement par leur pensée et leurs actions, guidés par leurs finalités. [...] Pour l'interprétativisme le processus de création de connaissance passe par la compréhension du sens que les acteurs donnent à la réalité. Il ne s'agit plus d'expliquer cette réalité mais de la comprendre au travers des interprétations qu'en font les acteurs³¹ ».

En effet, dans une logique interprétativiste, la réalité existe au travers les perceptions des acteurs et elle est façonnée par leurs présentations. Partant de ce constat, il est important de déceler les différentes manières avec lesquelles le contrôle de gestion est mis en œuvre et quelles sont les motivations des acteurs pour choisir ou non de se doter d'outils de contrôle de gestion. Dans le cadre de notre recherche, nous avons mené des entretiens individuels et collectifs.

Nous analysons le phénomène « les systèmes de contrôle de gestion dans les PME Algériennes » dans le présent tout en prenant un léger recul au passé proche permettant de nous éclairer plus sur la réalité du phénomène étudié. C'est-à-dire que nos résultats porteront sur une période bien limitée dans la durée.

³¹ PERRET. V et SEVILLE. M, Op.cit., P 23.

2-1-Le guide d'entretien semi directif

Le mode de recueil de données choisi pour réaliser cette étude est l'entretien semi directif. Notre choix se fonde sur la cohérence de cette source d'information au positionnement épistémologique ainsi qu'à l'objet de la recherche, d'une part, de l'autre, plusieurs auteurs (YIN. R. K, 1994 ; WACHEUX. F, 1996; GIORDANO. Y, 2003 ; MILES. M. B. & HUBERMAN. A. M, 2003) recommandent, l'entretien et plus particulièrement l'entretien semi-directif comme mode de recueil de données.

Néanmoins, L'entretien représente certaines limites, on peut citer parmi elles :

- *Les questions de validité interne* : L'entretien est une méthode de recherche qui est riche en information car elles prennent en compte les expressions non verbales. Cependant ils nécessitent beaucoup de patience pour s'ajuster aux caprices du participant³².
Au sujet de la validité interne, DEMERS. C (1990) révèle que la façon de penser et de voir le phénomène étudié exprimé par les répondant n'est plus un problème de validité à résoudre. De ce fait, il est considéré comme étant l'objet même de la recherche³³.
- *La possibilité d'avoir une différence importante entre la théorie véhiculée dans le discours et celle mise en action* : Comme soulevé par ARGYRIS, C.H. (1994), souvent, « il peut y avoir une différence importante entre la théorie véhiculée dans le discours et celle mise en action ³⁴».
- *Mobilise un grand investissement du chercheur* (exemple : le temps de transcription)³⁵.

2-1-1- Démarche de tenue des entretiens

En étant conscient des limites du moyen principale de collecte de données employé dans notre étude, notre choix des interviewés a porté précisément sur le top management.

Selon nous, les dirigeants de PME sont les personnes les plus aptes à répondre sur nos interrogations du fait de la place particulière qu'il occupe, puisque dans le contexte spécifique de la PME ils sont souvent à la fois la personne qui assure les tâches du contrôleur de gestion seul ou en collaboration avec l'encadrement et utilisateurs des out put des systèmes de contrôle de gestion.

Autrement dit, c'est la position de manipulateurs d'outils de contrôle de gestion que les dirigeants détiennent qui a orienté notre choix des interviewés.

Face à la diversité des profils, en plus des dirigeants, nous avons interrogé d'autres acteurs moins élevés dans la hiérarchie mais impliqués dans le contrôle de gestion et ayant à la fois une connaissance historique, une expérience, et des responsabilités au sein de la PME, à savoir le contrôleur de gestion dans les cas où il existe, ainsi que le comptable, directeur administratif et le financier.

Les premiers entretiens ont été réalisés auprès des dirigeants auxquels nous avons demandé la permission d'interroger d'autres personnes impliquées dans le contrôle de gestion au sein de la même PME et ayant la capacité de contribuer dans les réponses à nos questions.

³² DUAGANI MASIKA. Y, Avantages et inconvénients des méthodes de recherche, 2015, P 13.

³³ DEMERS. C, La diffusion stratégique en situation de complexité : Hydro-Québec, un cas de changement radical, Thèse de Doctorat, HEC Montréal, 1990, in GIORDANO. Y, Conduire un projet de recherche : une perspective qualitative, chapitre 05 : l'entretien, Editions, EMS, Colombelles, 2003, P 180.

³⁴ ARGYRIS. C. H, On Organizational Learning, London, Blackwell, 1994, in GIORDANO. Y, Conduire un projet de recherche : une perspective qualitative, chapitre 05 : l'entretien, Editions, EMS, Colombelles, 2003, P 180.

³⁵ DUAGANI MASIKA. Y, Op.cit., P 13.

De façon générale, nous avons réalisé 12 heures 52 minutes d'entretiens semi directif individuel ou collectif auprès de onze (11) personnes sur les treize (13) PME, dont :

- Cinq (05) dirigeants (dont quatre (04) dirigeant actionnaires et un dirigeant salariés),
- Trois (03) personnes exerçant la fonction comptable (01comptable principale, 01 comptable financier, un comptable)
- Deux (02) contrôleurs de gestion et un (01) directeur de contrôle de gestion.

Les caractéristiques des entretiens semi directif portant sur poste occupé par les interviewés, le type de l'entretien et la durée de l'entretien avec chaque personne interrogée sont présenté au niveau du tableau ci-dessous.

Tableau N°37: informations sur les entretiens réalisés au sein des 13 PME

cas	PME	poste occupé par la personne interrogée	Type d'entretien	durée de l'entretien	Nombre de personnes interrogées	total durée des entretiens
cas 01	PME 1	●Directeur général (actionnaire) ●Comptable principal	individuel téléphonique face à face individuel	1H 20 min 1H 22 min	2	2H 42 min
	PME 2					
cas 02	PME 3	●Dirigeant (actionnaire)	face à face individuel	1 H 34 min	1	1 H 34 min
cas 03	PME 4	●Dirigeant (actionnaire)	face à face individuel	1 H45 min	1	1 H 45 min
cas 04	PME 5	●Comptable ●Directeur (salarié) ●Contrôleur de gestion commercial et Contrôleur de gestion logistique	face à face individuel face à face individuel face à face collectif	45 min 1 H 20min 38min	4	2H 43 min
	PME 6					
cas 05	PME 7	●Dirigeant (actionnaire) ●Responsable comptable financier	face à face individuel face à face individuel	1H 22min 48 min	2	2H 10 min
cas 06	PME 8	●Directeur de contrôle de gestion et d'audit interne	face à face individuel	1H 58 min	1	1 H 58min
	PME 9					
	PME 10					
	PME 11					
	PME 12					
	PME 13					
Total:	11 personnes	12 H 52 min				

Source : élaboré sur la base des entretiens effectués.

Comme le montre le tableau ci-dessus, les personnes interrogées sont majoritairement des dirigeants de PME. Il s'agit donc de la personne la mieux placée pour répondre à nos interrogations portant sur les systèmes de contrôle de gestion fortement liées à eux (dirigeants).

A travers les discours des interviewés nous avons remarqué au niveau des cas dans lequel on a pu interroger plus qu'une personne³⁶, une certaine répétition dans les répliques. Cela indique

³⁶ En ce qui concerne le *cas 02*, nous avons interrogé seulement une seule personne (le dirigeant), étant donné que la PME ne dispose ni contrôleur de gestion ni de comptable. Le dirigeant est la seule personne qui peut répondre aux questions relatives au contrôle de gestion. Même remarque pour le cas 3. Quant au cas 6, le directeur de contrôle de gestion et d'audit interne est le principal acteur du contrôle de gestion. Nous avons détecté que le rôle des dirigeants des 06 PME est secondaire pour tout ce qui est contrôle de gestion.

que les données collectées sont suffisantes pour tirer des réponses à notre problématique de recherche et que le principe de saturation préconisé par GLASER. B. G & STRAUSS. A. L (1967); MILES. M. B & HUBERMAN. A. M (2003); THIETART. R. A et al. (2007) s'est concrétisé au niveau de notre recherche.

De par le caractère confidentiel de la question soulevée liée au contrôle de gestion, nous avons essayé de créer une atmosphère de confiance chez les personnes interrogées. Nous avons garantis à ces personnes l'anonymat des entreprises d'accueil. Nous visons donc de collecter le maximum de données lors des entretiens³⁷.

Parant de la, et dans le respect du principe de confidentialité, nous avons choisis de codifier les PME de l'échantillon en affectant un numéro à chaque PME comme suit (PME 1, PME 2....PME 13) afin de reconnaître les entreprises et les propos des interviewés.

A la suite des demandes de rendez-vous pour entrevu envoyées (voir annexe N° 02) aux personnes qui ont exprimé leur volonté de coopération à notre étude par le biais d'une autre personne qui les connaît, nous avons pu décrocher des rendez-vous, la concrétisation des entretiens s'est effectuées selon les dates suivantes :

Tableau N°38: Les dates de la concrétisation des entretiens

cas	cas 01		cas 02	cas 03	cas 04		cas 05	cas 06					
PME	PME 1	PME 2	PME3	PME4	PME5	PME6	PME7	PME 8	PME 9	PME 10	PME 11	PME 12	PME 13
date	12/11/2018		13/11/2018	15/11/2018	19/11/2018		14/12/2018	17/12/2018					

Source : Elaboré sur la base des entretiens effectués.

Les personnes interrogées nous ont reçue au sein de leur bureaux durant les heures de travail des interviewés. La durée moyenne des entretiens a été d'une heure³⁸, il n'était pas possible de réaliser des entretiens plus longs. D'ailleurs, certains interviewés ont voulu confirmer la durée de l'entretien avant même le commencement de l'entretien pour rappeler qu'ils ne seront disponibles que pour au maximum une heure à une heure et demi.

Nous rajoutons que la majorité des interviewés recevaient des appels en présence du chercheur, et le temps de ces communications n'a pas été comptabilisé dans la durée des entretiens déjà exprimée dans le tableau ci-dessus.

Les entretiens réalisés étaient de type semi directif, c'est à dire, selon un guide d'entretien préalablement préparé et organisé sous forme de thématiques. Les thèmes abordés ont été définis principalement à partir de l'analyse de notre revue de littérature et des pistes de recherche que voulait mettre à jour le chercheur. En outre, les entretiens ont fait émerger spontanément d'autres thèmes à travers les échanges avec les interviewés.

En raison de la sensibilité de certains thèmes abordés ainsi que la sensibilité de certains acteurs, nous avons essayé de laisser une grande liberté d'expression aux personnes interrogées, de sorte que les entretiens qui ont été menés se caractérisaient par une souplesse. Dans cette optique, ces entretiens semi-directifs ont été menés en mode de conversation.

Au commencement de l'entretien, nous avons formulé aux l'interviewés une demande d'enregistrement de la conversation en leurs expliquant que cela nous sera très utile pour

³⁷ Un modèle de lettre adressé aux entreprises lors de la négociation des entretiens est disponible au niveau de l'annexe N° 02.

³⁸ Les détails relatifs à la durée de chaque entretien se trouvent au niveau du tableau 37.

mieux retranscrire les informations collectées et éviter la perte de données, et en rappelant aussi que les informations recueillies seront traitées dans la stricte confidentialité.

BAUMARD. P et al, (2003) a mentionné plusieurs avantages des enregistrements à l'aide d'un magnétophone dans le cadre de l'entretien « L'entretien exige sagacité et vivacité de la part du chercheur. Dans la pratique, si celui-ci est accaparé par la prise de note, il risque de ne pas disposer d'une attention suffisante pour tirer totalement partie des opportunités qui se dégagent de la dynamique de l'entretien.

Il est donc fortement conseillé d'enregistrer l'entretien à l'aide d'un magnétophone malgré les réticences et la prudence dans les propos que la situation d'enregistrement peut faire naître chez le sujet interviewé. Autre avantage, les données discursives seront ainsi plus exhaustives et plus fiables. Elles permettront des analyses plus fines, notamment une analyse de contenu³⁹.»

Sur un total de onze (11) entretiens, nous avons pu enregistrer dix (10) entretiens. Nous pensons que notre engagement auprès des interviewés dans une ferme confidentialité des informations a été à l'origine de ce taux élevé d'acceptation de l'enregistrement.

Pour ce qui est de la personne qui a refusé l'enregistrement, nous expliquons son comportement par la situation de gêne provoqué par l'enregistrement. Dans ces conditions, nous n'avons pas eu un autre choix que prendre notes puis retranscrire aussitôt les informations en vue de ne pas égarer des informations capitales.

2-1-2-Le contenu des guides d'entretien

BLANCHET. A et GOTMAN. A (1992) définissent le guide d'entretien comme "un ensemble organisé de fonctions, d'opérateurs et d'indicateurs qui structure l'activité d'écoute et d'intervention de l'interviewer⁴⁰".

Dans le cadre des entretiens réalisés qui visent la compréhension et la comparaison, nous avons utilisé des guides d'entretien.

Notre guide d'entretien est bâti autour de quatre (04) thèmes⁴¹, les questions ont été adaptées au contexte de chaque PME de l'échantillon, ce qui a imposé d'avoir des questions similaires en grande partie avec l'introduction de quelques questions formulées spécialement pour des raisons d'adaptation à la PME en question.

Dans notre démarche de construction des guides d'entretien exploités lors des entretiens, nous nous sommes alignés au principe de l'entonnoir. Ainsi, GAVARD-PERRET. M. L et al (2008)⁴² énoncent que "le guide d'entretien comporte généralement quatre parties, organisées selon le principe de l'entonnoir" :

- **L'introduction:** "cette phase est cruciale pour établir un climat de confiance". Elle consiste en la présentation du thème général de la recherche, à assurer l'anonymat des réponses et à demander l'accord pour enregistrer l'entretien.

³⁹ BAUMARD. P, DONADA. C, IBERT. J et XUEREB. J. M, **La collecte des données et la gestion de leurs sources**, In **Méthodes de recherche en management**, dir THIETART. R. A, Paris, Dunod, 2003, P 236.

⁴⁰ BLANCHET. A et GOTMAN. A, **L'enquête et ses méthodes : l'entretien**, Paris, Nathan Université, 1992, P 61.

⁴¹ Le lecteur trouvera les détails sur les thèmes au niveau du tableau 40.

⁴² GAVARD-PERRET. M. L et HELME-GUIZON. A, **Chapitre 07 : Choisir parmi les techniques spécifiques d'analyse qualitative**, in GAVARD-PERRET. M. L, GOTTELAND. D, HAON. C, & JOLIBERT. A, **Méthode de la recherche : Réussir son mémoire ou sa thèse en sciences de gestion**, PERRSON Education, France, 2008, P 96.

- **Le centrage du sujet:** cette phase consiste à amener le répondant vers le cœur du sujet.
- **L'approfondissement:** lors de cette phase, l'interviewer aborde les thèmes de la recherche.
- **La conclusion:** "cette phase, souvent négligée, est pourtant essentielle". Elle consiste à récapituler les informations émises par le répondant, de s'assurer qu'il n'a rien à ajouter et de recueillir ses impressions.

Tableau N°39: Exposition des phases de structuration des guides d'entretien

Les phases du guide d'entretien	L'objectif de chaque phase	Description du déroulement lors de l'entrevu
Introduction	Etablir un climat de confiance	D'abord, nous avons commencé par remercier l'interviewé pour son acceptation d'échanger avec nous, ensuite, nous nous sommes présenté. Puis, il était nécessaire de présenter en bref le thème de notre recherche et le but de l'entretien, ainsi qu'assurer l'anonymat des propos. A ce moment-là de l'entrevu, nous avons formulé a l'interviewé une demande d'enregistrement de la conversation en expliquant que cela nous sera très utile pour mieux retranscrire et éviter la perte des informations, et en rappelons que les informations recueillies seront traitées dans la stricte confidentialité.
Centrage du sujet	Familiariser l'interviewé avec le sujet de recherche	Les premières questions posées touchent a des thèmes introductifs de notre sujet de recherche, nous visions à travers elles d'attirer l'interviewé au cœur du sujet.
approfondissement	Aborder les thèmes principaux de la recherche	Nous avons posé les questions liées au cœur de notre sujet de recherche et afin de recueillir un maximum d'éléments, nous avons posé d'autres questions de relance ou d'approfondissement a chaque fois que ceci était nécessaire.
Conclusion	Récapituler les informations émises par l'interviewé	A l'issue de l'entrevu, nous avons effectué une récapitulation générale des idées essentiels émises par le répondant afin de s'assurer que cela correspondait bien à ce qu'il pensait et qu'il n'a rien à ajouter et de recueillir ses appréciations.

Source : Elaboré sur la base de GAVARD-PERRET. M. L et HELME-GUIZON. A, **Op.cit.**, P 96.

Dans le cadre de notre étude empirique nous avons conçu deux guides d'entretien⁴³ destinés à deux types d'acteurs⁴⁴, et cela en raison de la divergence des taches qu'ils assurent en matière de contrôle de gestion.

Donc au niveau de chaque cas étudiés, nous avons prévu de réaliser deux entretiens. Néanmoins, en vertu du contexte de la PME au niveau duquel, il y a de très forte possibilité que le gérant assure lui-même les taches du contrôleur de gestion. Dans des cas pareils, le dirigeant de l'entreprise est l'unique répondant aux questions des deux guides d'entretien.

⁴³ Les deux guides d'entretien sont disponibles au niveau de l'annexe 03 et l'annexe 04.

⁴⁴ Il s'agit du dirigeant et du contrôleur de gestion dans le cas où il existe.

Ainsi, le premier entretien est à destination du dirigeant de la PME, et le deuxième est adressé au contrôleur de gestion.

De ce fait, pour permettre la comparaison entre les cas retenus dans le cadre de l'étude, le même guide d'entretien a été utilisé pour l'ensemble des dirigeants des PME de l'échantillon et la même logique a été suivie pour le guide d'entretien à destination des contrôleurs de gestion⁴⁵.

Le fait de retenir le même guide d'entretien ne signifie pas qu'on n'a pas été tolérant à d'éventuelles évolutions, contrairement à ça, nous étions flexibles lors des entretiens, et ouverts aux thèmes que les interviewés abordaient sans qu'ils soient au paravent prévu. LAMBERT. C (2005) le confirme, « L'entretien semi-directif centré laisse la porte ouverte "aux surprises du terrain"⁴⁶ ».

L'ensemble des thèmes ont été abordés de manière classique, c'est-à-dire l'entretien a pris la forme de questions/réponses.

On peut résumer à travers le tableau ci-dessous : les multiples thèmes abordés, les informations qu'on a voulu collecter en traitant chaque thème et les structures interrogées afin d'atteindre des éléments de réponses.

Tableau N°40: Thèmes à aborder, informations à collecter et personnes à interroger

thèmes	Sous thèmes	informations que nous cherchons	personne interrogée
Thème I: Généralités sur l'entreprise	caractéristiques générales de l'entreprise	<ul style="list-style-type: none"> ● La raison sociale, ● statut juridique actuel, ● secteur d'activité, ● date de création, ● l'effectif, ● le montant du capital, ● la propriété du capital, ● le chiffre d'affaire, ● le contrôle par d'autre entité, ● l'existence de filiale ou succursale ou non. 	personne qui assure le contrôle de gestion
Thème II: Système de contrôle de gestion	Les outils de contrôle de gestion	<ul style="list-style-type: none"> ● outils de contrôle de gestion identifiés, ● leurs caractéristiques (fréquence de production, fréquence d'utilisation, variété...) 	Dirigeant et personne qui assure le contrôle de gestion
	Le rôle du contrôle de gestion	<ul style="list-style-type: none"> ● identifier le rôle joué par le contrôle de gestion, ● qu'est-ce qu'attend un dirigeant de PME du système de contrôle de gestion. 	Dirigeant

⁴⁵ Nous rappelons que plus que la majorité des questions posées pour l'ensemble des PME de l'échantillon sont similaires à l'exception de quelques questions qui ont été adaptées au contexte de chaque PME de l'échantillon.

⁴⁶ LAMBERT. C, **Op.cit.**, P 184.

	Acteurs du contrôle de gestion et position hiérarchique	<ul style="list-style-type: none"> ●l'existence ou non de la fonction contrôle de gestion, ●le profil du contrôleur de gestion, ●le profil de l'utilisateur des données du contrôle de gestion. 	Dirigeant et personne qui assure le contrôle de gestion
Thème III: déterminants	Facteurs organisationnel	<ul style="list-style-type: none"> ●stratégie adoptée par l'entreprise, domination/concentration/différenciation, ●clarté des objectifs stratégiques, l'utilisation ou non d'outil informatique, ●structure: le degré de (centralisation ou décentralisation), ●la technologie, 	dirigeant
	Facteurs environnementaux	<ul style="list-style-type: none"> ●L'incertitude, ●L'instabilité. 	Dirigeant et personne qui assure le contrôle de gestion
	Facteurs comportementaux	<ul style="list-style-type: none"> ●niveau d'étude du dirigeant, ●domaine d'étude du dirigeant, ●Son expérience en gestion au sein de l'entreprise, ● expérience antérieures, ●vision de l'entreprise dans le future. 	dirigeant
Thème IV : Système de contrôle de gestion et leurs déterminants	Facteurs favorables	<ul style="list-style-type: none"> ●Identification des facteurs qui jouent un rôle favorable à l'égard des systèmes de contrôle de gestion, ●En savoir plus sur les liens entre ces facteurs et les systèmes de contrôle de gestion. 	Dirigeant et personne qui assure le contrôle de gestion
	Facteurs défavorables	<ul style="list-style-type: none"> ●Identification des facteurs qui jouent un rôle défavorable à l'égard des systèmes de contrôle de gestion, ●En savoir plus sur les liens entre ces facteurs et les systèmes de contrôle de gestion. 	Dirigeant et personne qui assure le contrôle de gestion

Source : élaboré par nos soins.

2-2-La documentation

Des données secondaires et complémentaires ont été recueillies en utilisant la documentation. Plusieurs formes de documentations ont été exploitées, nous pouvons citer dans ce sens la documentation interne, externe, électronique, papier, etc.

Ces données secondaires ont beaucoup apporté à notre recherche en terme de richesse et de diversité, elles nous ont permis d'approfondir nos connaissances des cas que nous avons étudiés⁴⁷.

Malgré ces apports considérables, la documentation en tant que source de données au niveau des recherches qualitatives présente certaines limites. A ce sujet YIN. R.K. (1994) cite le caractère souvent confidentiel de la documentation. Pour notre part, nous avons vraiment fait

⁴⁷ DANGEREUX. K, Op.cit., P 162.

face à cette difficulté (la confidentialité des documents) surtout lorsqu' il s'agit d'un sujet sensible comme le nôtre (contrôle de gestion).

Plusieurs sources ont été utilisées, pour ce qui est documents externes, il a été utilisé dans ce sens les sites web de l'entreprise, des forums, etc. Quant aux documents internes, il a été utilisé les informations générales sur l'entreprise, son historique, son organigramme, des documents relatifs à des outils de contrôle de gestion, ou encore des documents relatifs à la démarche de calcul de cout. De façon générale, les documents que nous avons pu consultés ont été fournis par les interviewés ou sollicités à la fin des entretiens.

Nous précisons que la consultation de certains documents (tableaux de bord, calcul des couts...) n'a pas été chose facile, certains interviewés nous ont promis de nous envoyer la documentation par email, Mais après plusieurs relances et plusieurs semaines d'attente nous étions obligée de se déplacer jusqu'à leurs locaux juste pour pouvoir consulter les documents sollicités sur place.

En raison du caractère confidentiel de tous ce qui est relatif au contrôle de gestion, seule le dirigeant de la PME 7 représentée au niveau de l'étude de cas 5, nous a autorisé de publier au niveau de notre thèse les tableaux de bord, les tableaux de calcul des différents couts de son entreprise à condition de supprimer leur contenu chiffré⁴⁸.

Il y lieu d'évoquer aussi l'exploitation de la documentation disponibles permettant d'analyser le contexte règlementaire et institutionnel de la PME.

La documentation en taque source de données a manifestement participé dans l'enrichissement de notre corpus de données. Cette dernière a été complétée par l'observation.

2-3- L'observation

Selon ROULEAU. L (2003), le cahier de notes d'observation est fondamental du fait de la relation narrataire/narrateur qui demeure difficile à contrôler⁴⁹. Dans ce contexte, l'observation est une des trois sources de collecte de données que nous avons utilisées. Nous entendant par observation, toutes les notes enregistrés :

- Avant l'entretien (au moment du premier contact pour négocier un rendez-vous),
- Aussi, au moment de l'entretien (avant et après l'enregistrement).

Ces observations sont relatives aux faits, aux remarques, aux sentiments et aux réactions ainsi que des commentaires des acteurs lors de notre présence sur le terrain. Même les observations liées à l'endroit où on était reçue (les bureaux, les locaux, les ateliers de productions les magasins de stockage que nous avons pu observer) ont étaient enregistrées. Il est vrai que notre choix de multiplier la méthode de collecte de données⁵⁰ a eu un effet positif considérable sur la richesse des données collectés mais cela nous a pris énormément de temps et d'effort lors de la retranscription et de l'organisation des données et ainsi qu'au moment de leur analyse.

3-La démarche de traitement des données

En vue de présenter les résultats de l'étude, il est essentiel dans un premier temps de mettre en exergue la manière par laquelle les données recueillies ont été traitées, et ce, en présentant

⁴⁸ Pour plus de détails sur les TDB de la PME 07, le lecteur peut consulter l'annexe N° 05.

⁴⁹ ROULEAU. L, **Chapitre 04 : La méthode biographique**, in GIORDANO.Y, (Coord.), **Conduire un projet de recherche : une perspective qualitative**, EMS Managements & Société, Paris, 2003, P 156.

⁵⁰ Au total, elles sont trois, l'entretien, la documentation et l'observation.

une description détaillée de l'ensemble des étapes parcourues, en commençant par la préparation des données pour l'analyse. Nous entendons par l'étape de préparation « la retranscription ».

A posteriori, nous présentons les techniques d'analyse des données employées.

L'étape qui suit, consiste à l'interprétation et l'aboutissement à des conclusions.

3-1- La retranscription des entretiens

La retranscription est l'étape qui suit la collecte de données par le biais des entretiens semi directifs. La plus part du temps, il s'agit d'une étape longue mais qui débouche sur une interprétation intégrale de manière écrite des propos des interviewés enregistrés. Il est aussi question de la préparation du corpus de données pour l'analyse au niveau de l'étape qui suivra.

Suivant les recommandations de LOFLAND. J et LOFLAND. L. H (1984), la retranscription intégrale sous forme de fiche individuelle a eu lieu au cours des 24 heures qui suivent l'entretien pour la majorité⁵¹. Le nombre de pages de retranscription par entretien se résume dans le tableau ci-dessous.

Tableau N°41: Le nombre de pages retranscrites relativement à chaque cas.

cas	Entreprise	nombre de pages retranscrites
cas 01	PME 01	21 Pages
	PME 02	
cas 02	PME 03	17 Pages
cas 03	PME 04	10 Pages
cas 04	PME 05	14 Pages
	PME 06	
cas 05	PME 07	19 Pages
cas 06	PME 08	23 Pages
	PME 09	
	PME 10	
	PME 11	
	PME 12	
	PME 13	
Moyenne		17 Pages

Source : Elaboré sur la base des entretiens effectués.

Au cours de cette retranscription, nous avons consigné chaque détail des personnes interviewées. Il est aussi à spécifier que majoritairement, nos entretiens sont en langue française, les mots ainsi que les expressions évoqués en langue arabe ont été traduits lors de la retranscription. Toutes observations que nous avons jugées significatives à savoir observation liée à la gestuelle (body language), émotions et les détails des locaux ou on a été reçu ont été notées puis retranscrites. A noter aussi, que les propos des interviewés hors contexte de la recherche ont été écartés de la retranscription.

3-2-Le codage thématique

Après la retranscription des discours des interviewés, nous sommes retrouvés face à des données bruts. Cet état brut des données s'explique pas le fait que les interviewés ne suivaient

⁵¹ HUBERMAN. A. M & MILLES. M. B, op.cit., P 106.

pas forcément dans leurs discours l'ordre voulu des réponses. Par crainte de leurs couper la parole, nous avons fait exprès de les laisser finir de parler et exposer leurs idées jusqu'à la fin.

Les données recueillies après retranscription se retrouvent dans un état qui ne facilite pas leur exploitation. C'est pour cette raison la que nous avons procédé par leur condensation et leur catégorisation. A posteriori, « Un premier ensemble de questions et réflexions porte ainsi sur le statut des données de discours collectées, autrement dit la relation qui est établie ou supposée par le chercheur entre ces données discursives (i.e., documents, enregistrements et retranscriptions d'entretien, de réunions par exemple) et la réalité sociale étudiée⁵² ».

Cette analyse est complétée par la mise en relation des différentes catégories d'informations et en fin explication des liaisons identifiées. Dans le cadre du codage thématique nous avons procédé par l'affinement de l'organisation des données autour des thèmes et des sous thèmes précédemment identifiés au niveau du tableau 40.

3-3-Analyse des données, interprétation et résultats

Une fois le corpus des données constitué et leur condensation élaborée, nous arrivons à une étape cruciale de notre étude qualitative. Il s'agit de l'analyse et l'interprétation. Cette analyse consiste à fournir des efforts de compréhension de ce corpus.

En ce qui concerne l'affichage des résultats dans le cadre des recherches qualitatives, il n'y a pas de modèle universel à suivre. Afin de faire émerger du sens et de fournir des conclusions plausibles, nous avons donc choisi de présenter nos résultats de manière narrative. Nous avons aussi fait recours à d'autres formes de présentation des résultats et des éléments de synthèse à savoir les tableaux et les schémas synthétiques. Tout au long de la présentation de nos résultats, nous intégrons les verbatim des personnes interrogées qui reflètent l'image réelle de leur vécu. Ces verbatim nous ont permis de justifier à chaque fois nos propos et de mieux transmettre aux lecteurs la réalité et le vécu des interviewés.

3-3-1- Analyse et présentation des cas de façon séparée

Au niveau de notre analyse, nous avons procédé par une méthode traditionnelle. Nous avons donc analysé chacun de nos six cas d'une façon séparée. Cette méthode nous permet de tirer des conclusions relatives à chaque cas de façon individuelle. De plus, elle nous offre la possibilité d'avoir une vue d'ensemble sur les systèmes de contrôle de gestion au niveau de chaque cas et nous permet ainsi de se disposer de beaucoup de données relativement à ces systèmes. Ainsi, elle nous offre la possibilité de développer une compréhension plus profonde de ces systèmes. En vue de réaliser une analyse comparative au niveau de l'étape d'analyse qui va suivre entre les différentes études de cas et d'en ressortir leurs convergences et leurs divergences, nous avons suivi les mêmes étapes au cours de la présentation et de l'analyse individuelle des cas.

3-3-1-1- Elaboration des fiches de synthèses

Afin de pouvoir mettre en relation les informations et d'aboutir à des explications, nous avons élaboré une fiche de synthèse pour chaque cas⁵³. Cette dernière vise de réduire encore plus la masse d'informations.

⁵² MORICEAU.J. L et SOPARNOT. R, Recherche qualitative en sciences sociales : S'exposer, cheminer, réfléchir ou l'art de composer sa méthode, EMS Editions, 2019, P 30.

⁵³ Nous avons présenté à titre d'exemple au niveau de l'annexe 06, une fiche de synthèse type. Il s'agit d'une des six fiches de synthèse que nous avons élaborée.

Il s'agit d'une technique suggérée MILES, M.B. & HUBERMAN, A.M (2003) qui consiste à créer des fiches de synthèse⁵⁴ sous forme de résumé dont l'objet est de récapituler les éléments principaux de l'entretien ainsi que cerner l'essence des informations recueillies. Ces repères sont résumés au niveau du tableau ci-dessous.

Tableau N°42: Les éléments de la fiche de synthèse de l'entretien

Quels étaient les personnes, évènements ou situations impliqués ?	Renseignements sur la personne interrogée : le nom, la fonction, le nom de l'entreprise, les coordonnées, la date de l'entretien, la durée de l'entretien, le contact (téléphone, email) et enfin son rôle dans le processus de contrôle de gestion.
Quel étaient les problèmes ou thèmes principaux abordés ?	Les principaux thèmes ou questions importantes soulevées lors de l'entretien : Informations générales sur l'entreprise, les systèmes de contrôle de gestion, les déterminants du contrôle de gestion et les liens entre les systèmes de contrôle de gestion et leurs déterminants.
Sur quelles questions de recherche portait plus spécifiquement l'interviewé ?	Le sens vers lequel l'interviewé oriente la discussion.
Qu'est ce qui est apparu frappant, intéressant et révélateur ? quelles sont les nouvelles pistes émergées de cet interviewé ?	Les idées ou questions génératrices de sens et les éléments révélateurs lors de l'entretien.

Source : Elaboré sur la base de HUBERMAN. A. M & MILLES. M. B, **Op.cit.**, PP 105-p107.

Les fiches de synthèses nous ont permis d'apporter plus de remise en ordre des informations. Selon HUBERMAN. A. M & MILLES. M. B (2003), « la condensation des données s'opère continuellement, dans toutes les phases d'un projet à orientation qualitative »⁵⁵.

3-3-2- L'analyse thématique

Les analyses thématiques adoptent comme unité d'analyse une portion de phrase, une phrase entière, ou un groupe de phrases se rapportant à un même thème. Ce type d'analyse est le plus fréquent dans les études sur les organisations⁵⁶.

Notre analyse thématique prend appui sur l'ensemble des thèmes et sous thèmes que nous avons précédemment présentés au niveau du tableau x. Relativement à chaque thème, nous regroupons les données relatives à l'ensemble des six cas.

Cette méthode offre une lecture transversale avec un spectre large et nous fournit la possibilité de mener des comparaisons entre les différents cas. Elle vise de tirer des conclusions par rapport à chaque thème abordé. Enfin, cette méthode nous a permis d'approfondir l'analyse et de ressortir les conclusions les plus pertinentes.

⁵⁴ HUBERMAN. A. M & MILLES. M. B, **Op.cit.**, P 105.

⁵⁵ **Ibid.**, P 29.

⁵⁶ BLANC. A, DRUCKER-GODARD. C et EHLINGER. S, **Chapitre 17 : Exploitation des données textuelles**, in THIETART. R. A, (coord), **Méthode de recherche en management**, 4^{ème} édition, Dunod, Paris, 2014, P 556.

3-4-Validité et fiabilité des résultats la recherche

Particulièrement dans le cadre des recherches exploratoires dans une approche qualitative, notamment celles de cas multiples, plusieurs auteurs (YIN. R. K 1994 ; 2003 ; MILES. M. B & HUBERMAN. A. M 2003 ; DAVID. A, 2004; THIETART, R.A. & AL., 2007 ; DRUCKER-GODARD, C. & AL., 2007) ont mis en exergue l'importance de s'assurer de la validité et la fiabilité de la recherche.

Dans ce sens, plusieurs critères de la validité interne, d'une part, et à ceux de la validité externe d'autre part existent.

Comme tout chercheur, nous visons d'attendre la validité des résultats étant donné que nous nous préoccupons de produire des résultats qui contribuent à mieux comprendre la réalité des systèmes de contrôle de gestion dans le cadre des PME Algériennes.

3-4-1-La validité interne

Afin d'attendre la validité interne, nous sommes efforcés à maintenir la cohérence et ce en confrontant notre revue de littérature (cadre théorique) au corpus de données tiré du terrain de manière répétitive.

En vue d'atteindre un degré élevé de validité interne et d'assurer la cohérence de cette recherche, nous l'avons soumise aux critiques.

De ce fait, nous avons préalablement profité des suggestions et orientations de notre directeur de thèse auquel le travail de recherche a été soumis régulièrement. Nous avons aussi tiré profit des critiques et suggestions des collègues (enseignants chercheurs) et des interviewés lors des entretiens.

Notre recherche a pu aussi recevoir des critiques et suggestions des participants aux ateliers du laboratoire EDETO⁵⁷ de l'université Sidi Mohamed Ben Abdellah-La faculté des sciences juridiques, économiques et sociales-Fès, le département des sciences économiques et de gestion et ceux des participants au consortium doctorale organisés dans le cadre d'un colloque international⁵⁸ dans sa deuxième édition à Fès au Maroc.

Selon YIN. R. K (1994), l'utilisation de plusieurs outils pour recueillir les informations dans le cadre des études de cas assure la validité interne d'une recherche.

Au niveau de notre recherche, nous estimons que le fait que nous avons utilisé trois moyens pour collecter les données, l'entretien, la documentation et l'observation, cela donne plus de validité interne à notre recherche.

3-4-2-La validité externe

La validité externe indique la possibilité de généralisation des résultats obtenus et leur réappropriation. Cependant, la capacité de généralisation dans le cadre des études qualitatives dont notre recherche fait partie est faible.

D'ailleurs, cette faible capacité de généralisation des résultats demeure la principale critique des études qualitatives.

⁵⁷ Le laboratoire de recherche sur l'entrepreneuriat et la dynamique économique des territoires et des organisations.

⁵⁸ **Le contrôle de gestion dans tous ses états**, qui a eu lieu le 25 et le 26 Avril 2019.

Pour dépasser cette limite des chercheurs comme GUBA E. G & LINCOLN. Y. S (1985), EISENHARDT. K. M (1989) préconisent de d'augmenter le nombre de cas d'études dans l'objectif de diversifier les spécificités contextuelles.

A partir des six études de cas⁵⁹ menées dans le cadre de notre étude empirique, nous offrons suffisamment de diversité et de spécificités contextuelles. Il y' a lieu aussi d'évoquer le fait que les personnes interrogés soient des acteurs clés du phénomène étudiée.

Il s'agit des dirigeants de PME pour plus que la majorité des cas. Compte tenu des éléments cités ci-dessus, nous nous permettons d'annoncer qu'une assez bonne validité externe est assurée.

3-4-3-La fiabilité de la recherche

En ce qui concerne la fiabilité de notre recherche, l'exposé approfondi de la démarche d'analyse qualitative présente au niveau de ce même chapitre ainsi que l'illustration des résultats exposés par des verbatim, nous permettent d'assurer la fiabilité de la présente recherche.

⁵⁹ Englobant 13 PME, voir le tableau 36.

Section 03 : Caractéristiques des PME de l'échantillon et présentation des cas

1- Les caractéristiques des PME de l'échantillon

Après avoir présenté au niveau de la section précédente la méthodologie d'échantillonnage et les critères retenus dans le choix des PME de notre échantillon, nous allons exposer au niveau de cette section les caractéristiques générales des PME de notre échantillon.

Nous visons à partir de la description de l'échantillon à donner une vue d'ensemble et offrir un aperçu général qui nous facilitera plus tard de situer nos résultats et conclusions.

Pour ce faire, nous avons retenu l'aspect de la taille, de l'âge d'entreprise, de type d'activité, et celui de type d'entreprise (la forme juridique). D'autres éléments⁶⁰ à savoir : le montant du capital, la propriété du capital, le chiffre d'affaire, les produits de l'entreprise et enfin la formation du dirigeant, ont été retenus en vue d'enrichir cette description.

Nous avons obtenu le contenu exposé au niveau des tableaux (44, 46, 48, 51) à l'aide du logiciel Excel version 2010.

Nous rappelons qu'il s'agit de 13 PME familiales situées dans la wilaya d'Alger dont la taille est entre 7 salariés à 140 salariés.

1-1- L'aspect taille

Dans ce qui suit, nous entendons par la taille, le nombre de salariés permanents. Au niveau du tableau ci-dessous la présentation par la taille des 13 PME.

Tableau N°43: Le nombre de salariés permanents au niveau des 13 PME

PME	PME 1	PME 2	PME 3	PME 4	PME 5	PME 6	PME 7	PME 8	PME 9	PME 10	PME 11	PME 12	PME 13
le nombre de salariés permanents	140	80	25	40	90	75	60	20	7	10	27	21	30

Source : Elaboré sur la base des entretiens effectués.

Trois classes d'effectifs ont été distinguées. Le Tableau x présente la répartition des PME selon leur taille.

Tableau N°44: Répartition des PME selon leur taille

Tranche d'effectif ⁶¹	Nombre	Pourcentage
de 01 à 09	1	8%
de 10 à 49	7	54%
de 50 à 250	5	38%
Total	13	100%

Source : Elaboré sur la base des entretiens effectués.

Le tableau ci-dessus montre une faible présence des TPE dans notre échantillon (une seule TPE sur un totale de 13 entreprises). Du même tableau, il apparaît aussi que les deux classes d'effectifs (PE et ME) sont équitablement représentées avec une petite prédominance des entreprises qui ont entre 10 et 49 salariés.

⁶⁰ L'ensemble de ces éléments sont présents au niveau du tableau 52 : les caractéristiques des 13 PME.

⁶¹ Les tranches d'effectif présents au niveau du tableau ont été élaborées sur la base de la définition de la TPE, PE et la ME qu'on retrouve au niveau de la loi 2017-02.

1-2- L'aspect âge d'entreprise

Au niveau du tableau ci-dessous la présentation de l'année de création des 13 PME.

Tableau N°45: L'année de création des 13 PME.

PME	PME 1	PME 2	PME 3	PME 4	PME 5	PME 6	PME 7	PME 8	PME 9	PME 10	PME 11	PME 12	PME 13
L'année de création	1996	2004	2012	1980	2013	2016	1970	1997	2017	1993	2000	1998	1981

Source : Elaboré sur la base des entretiens effectués.

Nous distinguons trois types de PME, les entreprises de moins de 10 ans, les entreprises de 10 à 20 ans et les entreprises de plus de 20 ans. Le tableau suivant présente la répartition des PME selon leur âge.

Tableau N°46: Répartition des PME selon leur âge de l'entreprise

l'âge	Nombre	Pourcentage
Moins de 10 ans	4	30,8%
Entre 10 et 20 ans	6	46,2%
Plus de 20 ans	3	23,0%
Total	13	100%

Source : Elaboré sur la base des entretiens effectués.

À partir du tableau ci-dessus, nous constatons une prédominance des entreprises d'un âge entre 10 ans et 20 ans avec un pourcentage de 46, 2% comparé aux deux autres types de PME âgées de moins de 10 ans et celles âgées de plus de 20 ans.

1-3-L'aspect secteur d'activité

Au niveau du tableau x sont exposés le secteur d'activité auquel appartient chacune des PME de notre échantillon.

Tableau N°47: Les secteurs d'activités des 13 PME

PME	PME 1	PME 2	PME 3	PM E 4	PME 5	PME 6	PME 7	PME 8	PME 9	PME 10	PME 11	PME 12	PME 13
Secteur d'activité	Com	Indu	Indu	Indu	Com	Com	Indu	serv	Indu	serv	serv	serv	serv

Com : commerce

Indu : industrie

serv : service

Source : Elaboré sur la base des entretiens effectués.

Le tableau ci-dessous expose la répartition des 13 PME sur les trois secteurs d'activité (industrie, commerce et services).

Tableau N°48: Répartition des PME selon le secteur d'activité

Le secteur d'activité	Nombre	Pourcentage
Industrie	5	38,5%
Service	5	38,5%
Commerce	3	23,0%
Total	13	100%

Source : Elaboré sur la base des entretiens effectués.

Il paraît que le secteur d'activité de l'industrie et celui des services sont équitablement représentés au niveau de notre échantillon. Enfin le secteur commercial ne compte qu'une minorité de PME.

Après avoir présenté le secteur d'activité, le tableau ci-dessous, offre un aperçu sur la nature de l'activité (le métier) exercé par chaque PME.

Tableau N°49: La nature de l'activité (le métier) des 13 PME

	PME 1	PME 2		PME 3	PME 4	PME 5	PME 6
Nature de l'activité (métier)	import/export des articles scolaires	industrie des articles scolaires		production et distribution des produits cosmétiques	transformation de matière plastique en soufflage	distribution des produits cosmétiques	distribution des produits cosmétiques
	PME 7	PME 8	PME 9	PME 10	PME 11	PME 12	PME 13
...(la suite) Nature de l'activité (métier)	transformation de matière plastique en extrusion	Service immobilier (location)	production d'eau de source et divers boissons	communication	technologie de l'information et domaine informatique	Etudes et de Réalisation dans l'intelligence du bâtiment et automatisation	génie civil et installation électrique

Source : Elaboré sur la base des entretiens effectués.

1-4-L'aspect forme juridique

Notre échantillon est composé exclusivement (à 100%) d'entreprises familiales privées. Sur le plan juridique, nous distinguons au niveau de notre échantillon trois formes juridiques (SARL⁶², EURL⁶³, SPA⁶⁴), le tableau X ci-dessous met en exergue ces détails.

⁶² Selon le site du ministère du commerce, la société à responsabilité limitée (SARL) :

- C'est une société de capitaux;
- Elle doit être constituée par un minimum de deux associés et d'un maximum de vingt;
- Le capital social minimum exigé pour sa constitution est de 100.000 DA;
- Le capital social est divisé en parts sociales d'égale valeur nominale de 1.000 DA au moins;
- Elle peut être gérée par un ou plusieurs gérants;
- Les associés répondent des dettes de l'entreprise à concurrence de leurs apports;
- L'immatriculation au registre du commerce confère la personnalité morale à l'entreprise et la qualité de commerçant uniquement aux gérants.

Le lien : <https://www.commerce.gov.dz/choix-de-la-forme-juridique-de-votre-entreprise-1>. (Consulté le 01/09/2019 à 22h33).

⁶³ Selon le site du ministère du commerce, l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL):

- C'est une société de personne;
- Le capital social minimum exigé est de 100.000 DA;
- Les biens personnels seront distincts de ceux de l'entreprise et le propriétaire ne réponds de ce fait des dettes de l'entreprise qu'à concurrence du capital social;
- L'immatriculation au registre du commerce confère la personnalité morale à l'entreprise et la qualité de commerçant au gérant.

Le lien : <https://www.commerce.gov.dz/choix-de-la-forme-juridique-de-votre-entreprise-1>. (Consulté le 01/09/2019 à 22h29).

⁶⁴ Selon le site du ministère du commerce, la Société par Actions (SPA):

- C'est une société de capitaux;
- C'est la forme par excellence des grandes entreprises;

Tableau N°50: La forme juridique des 13 PME

PME	PME 1	PME 2	PME 3	PME 4	PME 5	PME 6	PME 7	PME 8	PME 9	PME 10	PME 11	PME 12	PME 13
La forme juridique	SARL	SARL	SARL	SARL	EURL	SARL	SARL	SPA	SARL	SARL	SPA	SARL	SPA

Source : Elaboré sur la base des entretiens effectués.

Le tableau ci-dessous expose la répartition des 13 PME sur les trois formes juridiques (SARL, EURL, SPA).

Tableau N°51: Répartition des PME selon la forme juridique

Le secteur d'activité	Nombre	Pourcentage
SARL	9	69,2%
EURL	1	7,7%
SPA	3	23,1%
Total	13	100%

Source : Elaboré sur la base des entretiens effectués.

Nous constatons que l'écrasante majorité des PME de l'échantillon sont des SARL (69,2%).

1-5-description complémentaire

D'autres éléments seront abordés afin de compléter au mieux la description de l'échantillon. Pour ce faire, le capital (en DA), le chiffre d'affaire pour l'année 2017, la formation du dirigeant, les produits fabriqués par l'entreprise et la propriété du capital seront exposés au niveau du tableau ci-dessous.

- Vous devez réunir un minimum de sept actionnaires sauf pour les sociétés à capital public;
- Le minimum de capital social pour sa constitution est de 5.000.000 DA en cas d'appel public à l'épargne et de 1.000.000 DA dans le cas contraire;
- Le capital est divisé en actions;
- Elle est administrée soit par un conseil d'administration composé de 03 membres au moins et de 12 au plus, présidé par un président directeur général ou présidé par un président assisté d'un ou deux directeurs généraux, soit dirigé par un directoire composé de 03 à 05 membres contrôlé par un conseil de surveillance lui-même composé de 07 à 12 membres;
- Le fonctionnement des organes de gestion obéit à des règles strictes;
- La responsabilité des actionnaires des dettes de l'entreprise est à concurrence de leurs apports;
- L'immatriculation confère la personnalité morale à l'entreprise et la qualité de commerçant aux membres du conseil d'administration.

Le lien : <https://www.commerce.gov.dz/choix-de-la-forme-juridique-de-votre-entreprise-1>. (Consulté le 01/09/2019 à 22h35).

Tableau N°52: Les caractéristiques des 13 PME étudiées.

entreprise	définition du capital	CA (année 2017)	formation du dirigeant	Les produits	Propriété du capital
PME 1	110 000 000 DA	600 000 000 DA	Licence en micro biologie	tous les articles scolaires	05 frères associés dont le dirigeant fondateur majoritaire (70% du capital)
PME 2	60 000 000 DA	250 000 000 DA		une partie des articles scolaires (stylo, pate a modelé...)	
PME 3	10 000 000 DA	60 000 000 DA	licence en techniques bancaires	large gamme de produits cosmétiques	02 associés père (50%) et fils dirigeant (50%)
PME 4	1 600 000 DA	180 000 000 DA en HT	licence en sciences politiques	produit en plastique: bouchons, bidons, bouteilles...etc.	12 associés de la même famille dont le dirigeant héritier
PME 5	100 000 DA	358 330 650 DA	master en entrepreneuriat	large gamme de produits cosmétiques	un seul propriétaire (directeur général)
PME 6	100 000 DA	142 703 490 DA		large gamme de produits cosmétiques	2 associés dont le directeur général
PME 7	15 000 000 DA	920 000 000 DA en TTC	technicien en électronique	produit d'emballage	11 associés dont le dirigeant
PME 8	4 649 507 000 DA	143 696 667 DA	Néant ¹	Location d'immeubles	HOLDING (A ²)
PME 9	218 000 000 da	2 626 247	Néant ³	Eau de source et de boissons	une SPA (B)
PME 10	2 000 000	34 297 280	Néant	Riche gamme de produits de communication	Entreprise (C)
PME 11	180 000 000 DA	175 638 082	Néant	accès au réseau internet, les interconnexions réseaux, l'infrastructure technologique, solutions D'analyse & Traitement de données	83% HOLDING (A)
PME 12	20 000 000	87 626 906	Néant	études techniques des installations industrielles automatiques, maintenance préventive et curative.	17% personne physique (le PDG groupe)
PME 13	Néant	Néant	Néant	Produits liés au domaine énergétique	Néant

Source : Elaboré sur la base des entretiens effectués.

En ce qui concerne les six (06) PME appartenant au cas 06, nous avons interrogé le directeur du contrôle de gestion et d'audit interne groupe. Nous avons jugé que c'est l'acteur principal du contrôle de gestion pour ces PME, puisque c'est lui et l'équipe qu'il dirige qui réalisent le contrôle de gestion et mettent à la disposition des dirigeants de PME salariés les informations qu'ils jugent utiles pour eux dans leurs missions. Nous avons visiblement remarqué une très faible implication des dirigeants de PME quant aux systèmes de contrôle de gestion. C'est pour cette raison la que nous estimons que percer dans les profils des dirigeants de ces PME n'apportera pas à la compréhension de leurs systèmes de contrôle de gestion. Plus de détails relatifs à cette idée seront présentés au niveau de ce chapitre et au niveau des prochains chapitres (05 et 06).

² Pour des raisons de confidentialité présentées précédemment, Nous avons gardé l'anonymat des organisations interrogées. Les noms des entreprises ne figurent pas dans cette thèse. Nous avons donc choisi d'affecter une codification (sous forme de lettre) pour les organisations afin de les reconnaître. Nous avons affecté successivement les lettres (A), (B), (C) pour le holding la SPA et l'entreprise.

2-Présentation des cas

La présentation détaillée des treize (13) PME retenues dans le cadre de notre recherche s'appuie sur un corpus riche de verbatim, tirés des discours des interviewés, ainsi que sur l'ensemble des données issues de l'observation et de la documentation.

Une telle présentation nous offre la possibilité de mieux assimiler le contexte des PME étudiées, et permet une meilleure compréhension des pratiques de contrôle de gestion mises en œuvre ainsi que l'identification plus exacte des facteurs de contingences auxquels sont liées ces pratiques.

2-1-La présentation du cas 01 (PME 01 et la PME 02)

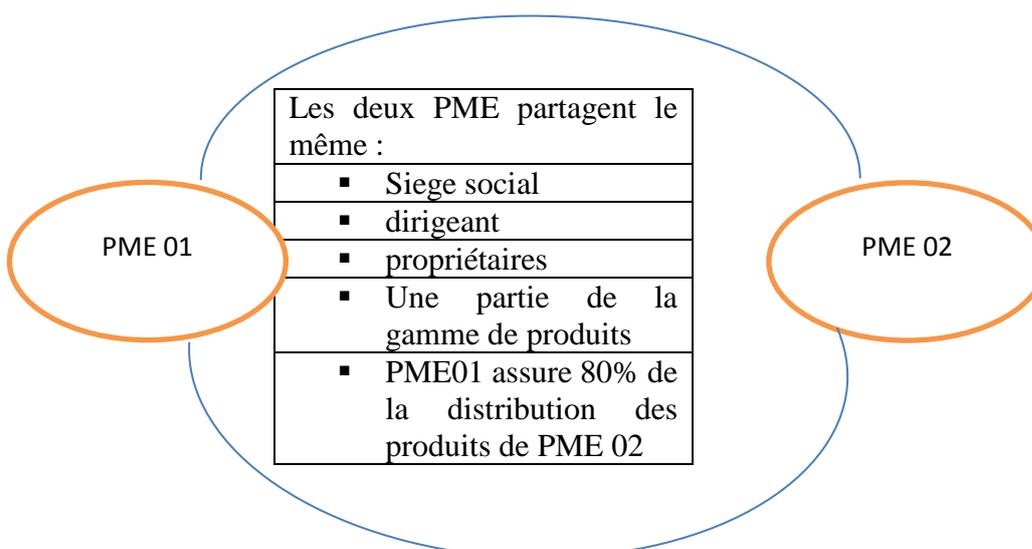
2-1-1-Présentation et histoire

LA PME 01 a été créée en 1996 par un investisseur étranger installé en Algérie et sa famille. Il s'agit d'une entreprise spécialisée dans l'importation et l'exportation des articles scolaires d'une marque connue localement ainsi qu'à l'international (qui lui appartient). L'entreprise existe aussi en Jordanie, au Canada, en Tunisie et en Chine. Le dirigeant fondateur de la PME 01 et l'ensemble des associés composés de ses 04 frères ont décidé d'élargir leur activité et de gagner plus de part de marché et ont conclu d'aller vers l'industrie des articles scolaires.

Suite à cette décision, les associés ont créé en 2004 une deuxième entreprise qui s'appelle PME 02 qui active dans le même marché mais qui fait de la production des articles scolaires. Au niveau duquel 80% de sa production est distribuée et commercialisée par la PME 01. De ce fait, il s'agit vraiment de deux entités distinctes mais qui partagent le même siège social, le même gérant et les mêmes propriétaires.

Pour ce qui est du top management des deux PME à caractère familiale, c'est le dirigeant fondateur qui est très impliqué dans la gestion qui assure le rôle du principal décideur et capitaine à bord, accompagné de ses deux frères présents au niveau des réunions mais qui sont beaucoup moins impliqués que lui.

Figure N°17: synthèse de la relation PME 01 et 02



Source : Elaboré sur la base des entretiens effectués.

2-1-2-Présentation de l'activité

Dans le cadre de son activité, la PME 01 propose une très large gamme de produit, elle comporte la papeterie de bureau, papeterie loisir, papeterie scolaire, livre adulte, livre enfant, livre pratique, maroquinerie scolaire, musique, en plus d'autre activité secondaires, à savoir la maroquinerie accessoire, bricolage, confort de la maison, et jouet.

« ...En ce qui concerne la gamme de produit de la première entreprise d'importation et exportation des articles scolaires, il s'agit de tous type d'articles scolaires, cartable, stylo, tableau etc. Tout ce qui fait partie de l'article scolaire on le fait. » (Comptable principale)

Du fait de la différence en nombre d'années d'ancienneté, ainsi que pour des raisons stratégiques, les activités développées au sein de la PME 02 sont beaucoup plus restreintes que celle de la PME 01. Au moment de l'étude de terrain, la PME 02 propose uniquement l'activité liée a la papeterie scolaire, mais l'entreprise vise dans l'avenir d'élargir son activité et tout produire localement.

« Pour l'instant on y va doucement, on a commencé par le stylo, pate a modelé, le scotch, c'est suivant les machines, on vise à tous produire localement ». (Comptable principale)

2-1-2-1- Particularités et difficultés liés à l'activité de la PME 01 et 02

L'activité de la PME 01 et la PME 02 est saisonnière, étant donné que 60% jusqu'à 70% de son chiffre d'affaire est réalisé pendant la période de préparation à la rentrée scolaire. Pour ce qui est du reste de l'année, les ventes ne sont pas importantes.

« Compte tenu de notre activité de nature saisonnière, il y a une terrible pression durant la période qui s'étale du mois de juillet au mois d'octobre. Au niveau de cette période, c'est toute l'entreprise qui est en alerte ». (Comptable principale)

En raison la haute saison qui exige une préparation préalable, l'approvisionnement (importations) sont assurés au fils des six premiers 06mois de l'année (de janvier jusqu'au mois de juin).

« Les produits doivent être livrés à tous les grossistes pour démarrer l'année scolaire au plus tard en mois d'aout ». (Comptable principale)

En effet, la nature de l'activité saisonnière représente une difficulté majeure. Ceci impose qu'elle soit gérer d'une façon rigoureuse sur le plan approvisionnement, production, commercialisation etc.

2-1-3-Portefeuille produits

LA PME 01 satisfait de nombreux segments et propose par suite un riche portefeuille de produits qui se devisent en produits principaux, à savoir les produit culture papeterie et produit secondaires tel que accessoires, bricolage, confort de la maison loisir et jouets. Au total, ce dernier compte 1200 articles sous sa propre marque, à savoir 2300 références⁶⁵. Il s'agit de 24 familles de produits et 76 sous familles. Quant à la PME 02, en ce moment elle s'est lancée uniquement dans une partie des produits principaux soit la papeterie scolaire.

⁶⁵ Ces statistiques sont valables au moment de l'enquête (2018), ils ont été tirés à partir de la documentation interne (extraction du logiciel).

2-1-4-Présentation de la stratégie

La stratégie adoptée par le dirigeant des deux (PME 01 et PME 02) est une stratégie de croissance.

Le dirigeant révèle que : *« Notre stratégie consiste à contrôler le marché local, après grandir, nous visons l'expansion et accès aux marchés internationaux, progressivement, c-a-d, commencer par commercialiser nos produits au niveau des pays voisins 'Maroc, Tunisie, Libye, etc. ensuite, toucher l'Afrique, le moyen orient ensuite les autres pays. » (Le DG)*

« Nous aspirons l'universalité, nous visons construire une marque forte. Donc notre stratégie consiste au contrôle du marché local en premier lieu, ensuite l'Afrique du nord, moyen orient, pour l'instant on a plusieurs bureaux qui nous représentent dans plusieurs pays (Irak, Jordanie, Tunisie, Maroc...) nous aspirons les multiplier plus. Les chinois sont venu quelques avant pour établir une stratégie de production avec eux, Notre stratégie est une stratégie de développement et de croissance sur une large échelle. » (Le DG)

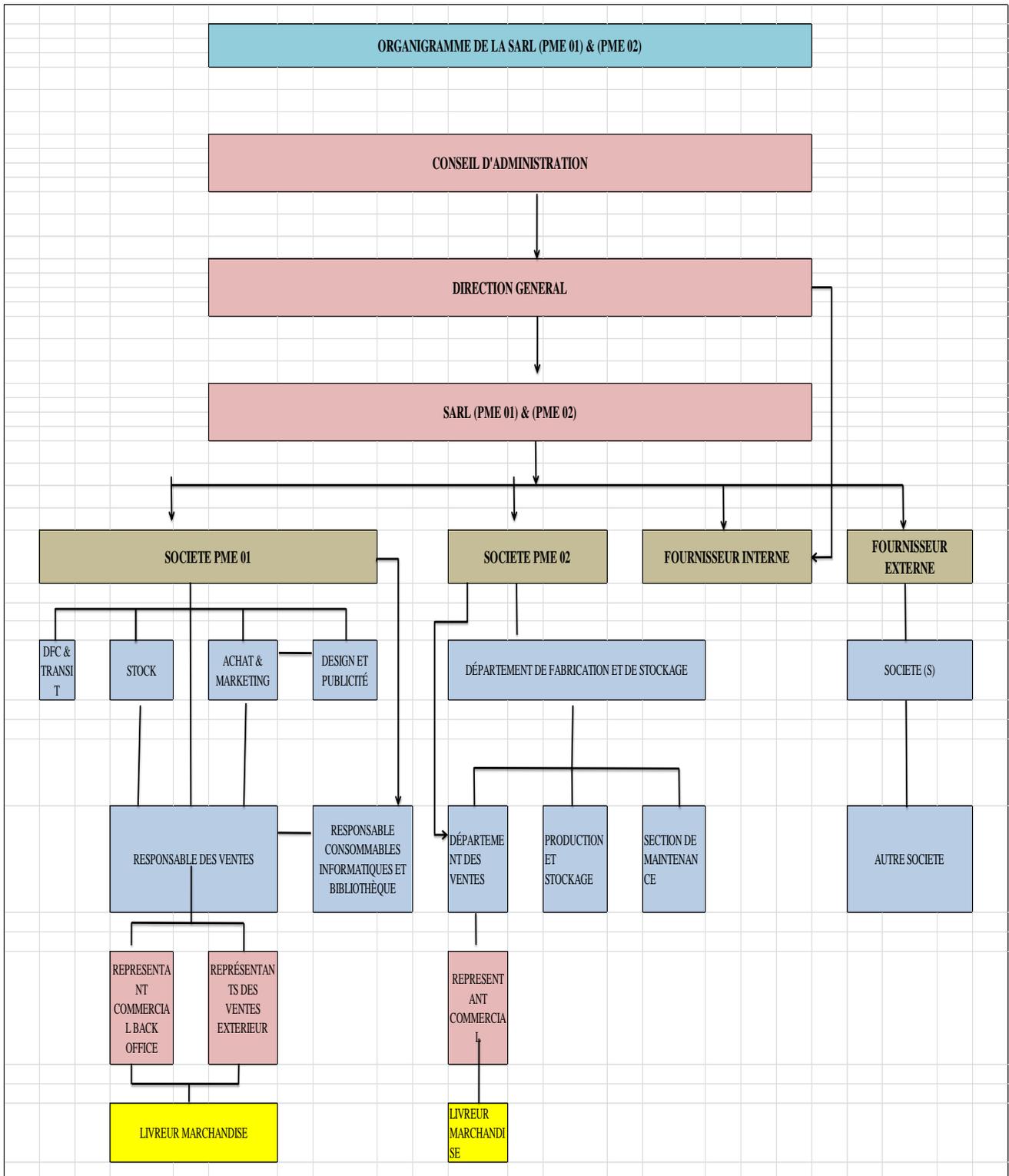
La stratégie de la PME 01 et 2 consiste à toucher au deux marchés (le marché de masse et le marché du premium).

« Nous nous situons au juste milieu...c'est-à-dire, nos prix sont moyens et notre qualité élevée. Autrement dit, pour les produit les plus chers sur le marché, nous on les propose à des prix inférieurs de 30 jusqu'à 40%, et les produit pas chère sur le marché nos prix sont pas trop loin de leurs prix mais notre qualité est beaucoup supérieur de leurs qualité. Donc la qualité de nos produit est plus proche de la qualité des produits cher mais nos prix sont proche des prix des produits pas cher mais d'une qualité inférieur. Donc nous proposons le meilleur rapport qualité prix. Nous nous retrouvons stables en étant au milieu on à les deux qualité des deux types de marché le mass et le premium. Pour nous c'est la meilleure stratégie, mais il faut avoir les moyens et pouvoir l'appliquer. » (Le DG)

2-1-5-Présentation des effectifs et de l'organigramme

La PME 01 compte 140 salariés, et la PME 02 compte 80 salariés. Pour l'ensemble des deux PME, 20 salariés sont au niveau de l'encadrement (comptabilité, service superette, designers) et le reste dans la distribution et la commercialisation des produits, les ateliers et les dépôts.

Figure N°18: Organigramme de PME 01 et PME02



Source : documentation interne de la PME 01 et 02 (2018)

2-1-6-Présentation du portefeuille clients

Les deux entreprises réalisent leur chiffre d'affaire avec trois principales catégories de clients : les grandes surfaces et superettes, les grossistes et les détaillants à savoir les papeterie et librairies.

2-1-7-Présentation des principaux concurrents

La PME 01 et 02 font face à deux type de concurrents, des concurrents locaux et des concurrents internationaux.

« Pour notre cas il y a des concurrents locaux et des concurrents internationaux. » (Le DG)

Sur le plan local, il existe un (01) concurrent de taille, le DG révèle que ses deux entreprises et ce concurrent forme les deux leaders (top two).

« Sur le plan national, on est des leaders je dirai nous sommes les tops two. » (Le DG)

Sur le plan international, il existe une rude concurrence, ce qui justifie le choix de l'entreprise de commercialiser les trois principaux produits seulement sur le plan mondial.

Tableau N°53: Synthèse de la présentation de la PME 01 et 02.

axe	Détails
Histoire	PME familiale créée en 1996 par un investisseur étranger installé en Algérie, la deuxième a été créée en 2004 dans le cadre du développement de l'activité.
Activité	<ul style="list-style-type: none"> ● Concernant la PME 01, il s'agit de l'importation et l'exportation ainsi que la distribution d'une large gamme d'article scolaire, ● L'activité de la PME 02 est la production de la papeterie scolaires, elle assure la distribution d'une partie de sa production, ● L'activité saisonnière représente une majeure difficulté pour les deux PME.
Portefeuille produits	L'entreprise propose deux groupes de produits: <ul style="list-style-type: none"> ● Les produit principaux : culture et papeterie, ● Les produit secondaires : accessoires, bricolage, confort de la maison loisir et jouets.
Stratégie	L'entreprise poursuit un objectif de croissance et vise le marché de masse ainsi que le marché premium en même temps.
Effectif	<ul style="list-style-type: none"> ● Le nombre d'effectif de la PME 01 est de 140 employés et celui de la PME 02 est de 80 employés, ● Vingt (20) employés sont au niveau de l'administration (pour les deux PME), le reste, sont repartis entre le commercial et l'atelier.
Portefeuille clients	Les ventes sont réalisées avec trois types de clients : <ul style="list-style-type: none"> ● les grandes surfaces et superettes, ● les grossistes et les détaillants, ● les papeterie et librairies.

Source : réalisé par nos soins.

2-2-La présentation du cas 02 (PME 03)

2-2-1-Présentation et histoire

La PME 03 est une entreprise familiale créée en 2012 par un jeune diplômé en technique bancaire (dirigeant associé) et son père (associé). Son activité principale est la production et la distribution des produits cosmétiques. A l'origine, le choix du dirigeant fondateur de se lancer dans ce secteur d'activité n'a pas été le fruit du hasard.

Auparavant le dirigeant de la PME 03 contribué a la gestion de l'entreprise de son père qui fait l'importation et l'exportation des produits cosmétiques.

Ce contexte lui a permis d'approfondir ses connaissances dans ce secteur d'activité et lui a donné la volonté de grandir et créer sa propre entreprise.

Au début de la PME 03 faisait de l'importation et la distribution, par la suite elle est passée à la production par la suite des mesures prises par l'état algérienne portant sur la restriction⁶⁶ des importations.

«...nous ne faisons qu'importer et distribution, mais depuis la restriction de l'importation a commencé, nous nous sommes engagé dans la production ça fait deux ans, ont été obligés de passer à la production et au conditionnement du produit... » (le dirigeant de la PME 03).

La PME 03 détient deux fabriques, une installée au niveau du même bâtiment que les bureaux (siège social) et l'autre dans un autre emplacement.

2-2-2-Présentation de l'activité

L'activité de la PME 03 consiste en l'importation des matières premières, la production et la distribution des produits cosmétiques et hygiène corporelle. Plus exactement, la PME 03, importe tous les éléments qui rentrent dans la production des produits qu'elle commercialise de chez deux fournisseurs étrangers. Il s'agit des différentes matières premières, les bouchons, les bouteilles vides, les cartons et même les étiquettes. De ce fait, il est question d'un processus qui n'est compliqué (selon les propos du dirigeant de la PME 03).

«Pour notre cas on fait de la production mais ce n'est pas aussi compliqué on achète tous chez deux fournisseurs uniquement, chacun des deux fournisseurs a les marques qu'il nous vend, mais il nous vend le tous, c'est à dire le packaging, le produit et la matière première. Dans ces conditions, même les contrôles qu'on fait deviennent faciles, par exemple, le nombre de bouchons de cartons de produits de tous...Par contre si on achète chaque élément auprès de différents fournisseurs, dans ce cas ça va être plus ardu à gérer, car les dates d'arrivées des produits seront différentes et comme ça sa peut causer des retards plus importants. Par exemple si on a tous mais il nous manque le carton on ne peut pas commercialiser le produit.» (le dirigeant de la PME 03)

2-2-3-Présentation du portefeuille produits

La PME 03 dispose de multiples contrats d'exclusivité avec des firmes étrangères de grande réputation dans le monde de l'hygiène corporelle, et représente au total 05 marques. Le portefeuille produit de la PME 03 se décline en quatre gammes :

- Les produits capillaires: shampoing, masque capillaire, colorations, gel pour cheveux, cire coiffante, laque ;
- Les produits hygiènes : gel douche, déodorant, savon liquide ;
- Les produits pour la peau : démaquillant, autre produits de beauté ;
- Autre : eau de cologne ⁶⁷;

2-2-4-Présentation de la stratégie

La PME 03 poursuit un objectif de croissance et suit une stratégie de différenciation.

⁶⁶En Algérie, près de 900 produits seront suspendus à l'importation dès janvier 2018 dans le cadre du nouveau dispositif d'encadrement du commerce extérieur, a indiqué mardi le 19/12/2017 à Alger le ministre du Commerce, Mohamed Benmerradi. (Source : <http://www.aps.dz/economie/67309-commerce-exterieur-suspension-d-importation-de-900-produits-des-2018>).

⁶⁷ Informations tirées de la documentation interne de l'entreprise PME 03 (2018) et de son site internet.

➤ La stratégie de croissance

De par le lancement de la PME 03 dans la production de puis peu de temps (à peine depuis 02 ans), l'entreprise révèle qu'actuellement l'objectif de développement et de croissance est une priorité. Le dirigeant déclare que le parc machine disponible n'arrive pas à satisfaire la demande, et que l'entreprise prévoit dans un avenir très proche de s'engager dans un investissement.

« Très prochainement, nous allons nous engager dans de nouvelle machine pour pouvoir produire de nouvelles marques, proposer par nos fournisseurs et qu'on ne peut satisfaire actuellement avec le parc machine disponible. D'après nos analyse il y'a la demande nécessaire au minimum pour rentabiliser le matériel prévu, et si elle sera à nouveau saturée on fera un nouveau plan de réinvestissement, et ainsi de suite. » (Le dirigeant de la PME03).

« ... Mais là en ce moment on prévoit dans 6 mois de nouveaux recrutements de nouvelles machines... » (le dirigeant de la PME03)

La PME 03 a choisi de se positionner aussi bien dans le marché de masse que dans le marché de luxe (premium).

« En fait on a du masse market jusqu'au premium market, on a des produit qui commence par 100 da jusqu'à des produits de 3000 da, on essaye de toucher à tous les niveaux. » (Le dirigeant de la PME03)

Le dirigeant justifie ce choix par un seul motif, gagner le maximum de parts de marché et se protéger de la concurrence en touchant à tous les marchés.

« Il y'a de tous, comme ça on peut toucher à tous les clients, on fait ainsi pour avoir plus de volume de clientèle aussi pour que les clients de tous les marchés nous connaissent. Par exemple on peut cibler uniquement la marché de masse, on peut même tirer un bon profit mais les clients du premium market ne nous connaissent pas et donc ils vont chercher le produit chez les concurrents, et comme ça on a fait ouvrir une brèche pour nos concurrents, ils peuvent aussi vendre de la masse et prendre tous les clients de masse et premium. On cherche à pousser le client a tous acheter chez nous, surtout avec les problèmes de mauvaise circulation, les gens préfèrent tous acheter chez la même boutique pour éviter plusieurs déplacements, on essaye d'adapter notre stratégie en fonction de ce qui satisfait le client. » (le dirigeant de la PME03)

2-2-5-Présentation des effectifs et de l'organigramme

L'entreprise compte un effectif égal à 25 employés. Ils sont organisé autour de trois principaux bloc (commercial, production, gestion). A la tête du commercial un directeur commercial qui assure la distribution et la vente.

Il a sous sa responsabilité 10 commerciaux. En ce qui concerne la production, un directeur de production s'en charge et chapote 10 ouvriers. Entre les deux il y'a un responsable magasin et son équipe composée de 04 manutentionnaire, qui travaille avec les deux blocs précédent puisque il participe à l'organisation des livraisons avec le directeur commerciales, au même moment il est en relation avec le directeur de production, vu qu'il c'est lui qui reçoit et qu'il la ressort la matière première, la même chose pour les produits fini.

S'agissant du top management, le dirigeant assure la gestion de l'ensemble de l'entreprise en plus du fait qu'il c'est lui qui garantit les achats (importations a 100%) pour l'entreprise. Une assistante de direction existe pour des tâches administratives et de secrétariat.

« Trois bloc existent, le service commercial, le service de la production, et il y'a moi (gestion), aussi c'est moi qui assure les achats pour l'entreprise qui sont essentiellement des importations. » (Le dirigeant de la PME 03)

Pour ce qui est des missions liées au marketing une structure indépendante externe l'assure pour la PME 03. Selon les propos du dirigeant, le service marketing externe travaille en étroite collaboration avec le service commercial.

« Pour tous ce qui est marketing, on le sous traite auprès d'une personne externe et qui est indépendante de l'entreprise. En fait la par contre c'est familiale, ma femme a une agence de "com" et c'est elle qui s'occupe du volet marketing. Les commerciaux font des réunions une fois par mois avec elle pour voir ce qui marche ce qui ne va pas...

Dans le cas de problème les commerciaux en collaboration avec le marketing mènent des enquêtes par questionnaire pour essayer de comprendre ce qu'il ne va pas et pour chercher des réponses, si on doit changer de bouchon de couleur ou de changer le produit lui-même .mais dans le cas du lancement d'un nouveau produit, c'est moi le service marketing le commerciale et le responsable de production on se réuni pour décider le sort d'un produit. » (le dirigeant de la PME 03)

Quant aux missions liées à la comptabilité, là aussi il est question d'une structure externe, l'entreprise sous traite auprès d'un cabinet de comptabilité.

Le dirigeant explique que le volume d'activité actuel de l'entreprise ne nécessite pas un comptable, par la suite, ce n'est pas rentable de recruter un comptable en ce moment. De plus, il rajoute qu'il est satisfait des services de son expert-comptable.

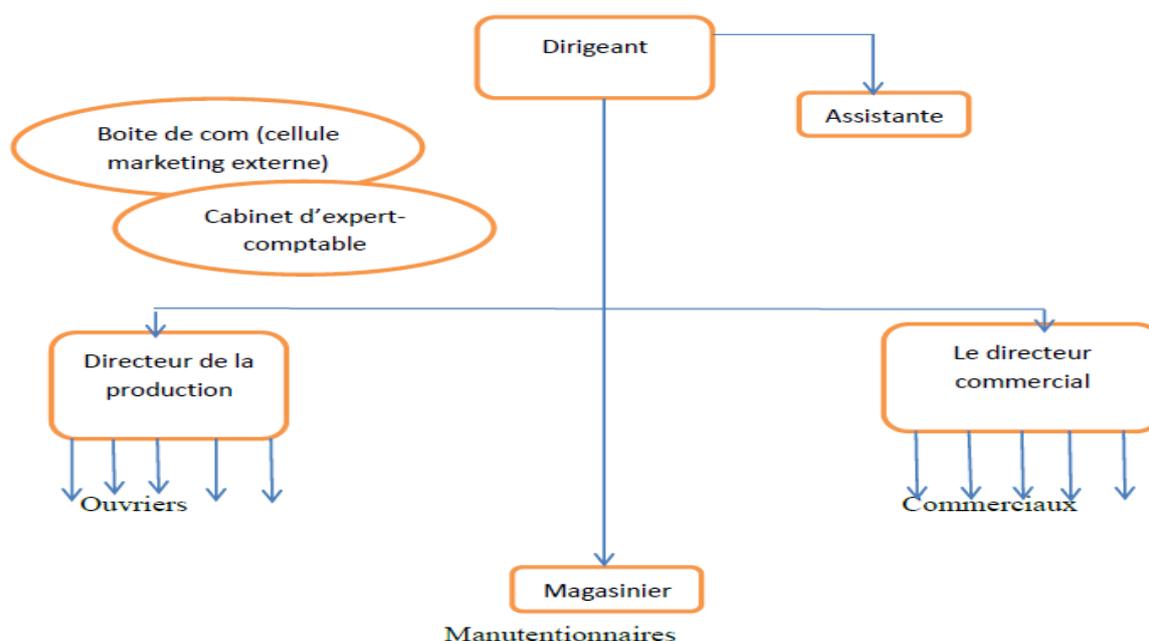
« Nous contactons notre expert-comptable d'une fréquence hebdomadaire, on lui transmet le quota journalier de factures, en générale par mail, on scanne et on lui envoie pour qu'il puisse avancer dans le travail et à la fin du mois on lui envoie tous dans une boîte d'archive, pour vérifier et finaliser. »(Dirigeant de la PME 03).

Il rajoute *« Dans le cas de besoin d'information, on appelle à n'importe quel moment, il nous communique l'information, il est tout le temps disponible. » (Le dirigeant de la PME03).*

Mais on envisage de recruter un comptable dans six mois. Ceci nous semble nécessaire du fait du nouvel investissement qu'on vise à réaliser et le volume qui en découlera de ce dernier. Cela permettra de mieux gérer à notre niveau directement.

La principale raison de la sous-traitance de la comptabilité et du marketing et le cout et les moyens financiers.

Figure N°19: Organigramme de la PME 03



Source : réalisé par nous-même (suivant les propos du dirigeant)⁶⁸

2-2-6-Présentation du portefeuille clients

L'entreprise réalise des ventes avec trois type de clients, les grandes surfaces, les grossistes, et les détaillons. « *Nos commerciaux sont répartis en fonction de la nature des clients, on a des commerciaux pour les grossistes des commerciaux pour les détaillons ainsi que des commerciaux pour les grands comptes on essaye de toucher tous les clients.* » (le dirigeant de la PME03).

Tableau N°54: synthèse de la présentation de la PME 03

axe	Détails
Histoire	PME familiale créée en 2012
Activité	<ul style="list-style-type: none"> ● Production et distribution des produits cosmétiques et hygiène corporelle ; ● L'entreprise importe ses matières premières auprès d'un nombre restreint de fournisseurs (02), ● Processus de production simple.
Portefeuille produits	L'entreprise propose 04 gammes de produits: <ul style="list-style-type: none"> ● Les produits capillaires ● Les produits hygiènes ● Les produits pour la peau ● Autre
Stratégie	L'entreprise poursuit un objectif de croissance et une stratégie de différenciation.
Effectif	<ul style="list-style-type: none"> ● Le nombre d'effectif est de 25 employés dont 03 cadre administratif ; ● L'entreprise sous traite les services liés a la comptabilité et au marketing.
Portefeuille clients	Les ventes sont réalisées avec trois type de clients : les grandes surfaces, les grossistes, et les détaillons.

Source : réalisé par nos soins.

⁶⁸ Un organigramme sous forme écrite n'est pas disponible au niveau de l'entreprise, mais l'organisation que nous avons présentée au niveau de la figure x nous a été transmise verbalement par le dirigeant de l'entreprise. D'ailleurs, elle semble être très claire dans sa tête au point où il ne voit pas l'intérêt de la mettre sous forme écrite.

2-3-La présentation du cas 03 (PME 04)

2-3-1-Présentation de l'interviewé et histoire de la PME 04

Pour la collecte des données au niveau de la PME 04, nous avons pu interroger une seule personne, il s'agit du dirigeant. Titulaire d'une licence en sciences politiques et relations internationales. Le dirigeant de la PME 04 gère l'entreprise depuis 20 ans, il n'a pas eu d'expérience précédente.

Ces propos le témoignent : *« je n'ai pas eu d'expérience auparavant des bons de l'université je suis venu travailler ici ».*

En raison de l'importance du volet technique dans le domaine industrielle d'une part, le manque de qualifications techniques en Algérie d'autre part, ce dirigeant a pu s'adapter s'auto former et même exceller dans le monde des machines et de l'industrie malgré sa formation de base dans un domaine différent du domaine technique.

« Malgré ma formation qui n'est pas du tout dans le technique, j'étais forcé à l'apprendre afin de prendre en charge les pannes et ce genre d'interventions à caractère urgent et qui paralysent l'entreprise. »(le dirigeant de la PME 04)

Le dirigeant ajoute que sa formation de base à participer indirectement dans son métier d'aujourd'hui.

« Ma formation de sciences politiques m'a permis d'assimiler ce métier technique rapidement, mais études touche a plusieurs disciplines, politiques, économie, sociologie, communication. Cela m'a appris a interpréter un évènement de tous les aspects. Je suis devenue multidisciplinaire. Je n'ai pas eu de formation technique, j'ai tout appris sur le terrain, grâce à l'assistance de l'extérieur, dans le cas de gros problèmes l'ingénieur étranger travaille et moi j'assimile et j'acquiert les bases que je développe par la suite... si je suis resté au bureau je n'avais jamais appris ce que je sais faire aujourd'hui. » »(Le dirigeant de la PME 04)

D'ailleurs, le jour où nous nous sommes rendu dans la PME 04, le dirigeant était dans l'atelier pour dépanner une machine, il nous a reçu avec de la graisse sur les mains.

La PME 04 est une entreprise familiale, elle a été créé en 1980 par le père et l'oncle du dirigeant actuel.

2-3-2-Présentation des différentes activités

L'entreprise compte deux activités principales : le soufflage et l'injection. La matière première est importé de l'étranger sous forme de granulée. Il s'agit de deux formes de transformation de matières plastiques (granulés plastiques) en préforme injectée (on obtient par exemple une préforme de bouteille en plastique, un bouchon...). Quand a la deuxième activité, il est question de l'étirage soufflage des préformes (on obtient de cette activité des flacons, bidons de différentes dimensions..).

Le processus de production n'est pas complexe, la transformation de matières plastiques sous forme de granulés en flacon, bidon ou bouchon, consiste tout simplement à mettre de la matière première dans les machines au niveau desquelles se trouve le moule qu'on peut changer en fonction du produit désiré. Au cours de cette opération de transformation, la seule étape sensible et difficile est l'étape des réglages.

«Nous n'avons pas de formule mais nous devant intervenir sur le réglage des machines et de la température ambiante. Chaque article nécessite des réglages spécifiques.

C'est lorsque le problème se pose au niveau du moule que sa nécessite un grand savoir-faire pour rétablir le moule a l'état de fonctionnement. » (Le dirigeant de la PME 04)

2-3-3-Présentation du portefeuille produits

L'entreprise offre une gamme de flaconnage, il s'agit d'une gamme complète de flacons, a l'instar de flacons cylindriques, flacons plats, flacons spécifiques adaptés aux besoins des clients du secteur industriel. La PME 04 réalise aussi des Bidons a capacité qui très variée et dont le maximum à 5L. Elle compte aussi parmi ses produits les bouchons en différentes forme et dimensions.

2-3-3-1-Particularités et difficultés liés à l'activité de la PME 04

Le monde des machines d'une façon général est assez complexe sur le plan technique. La sensibilité a la dimension technique monte encore plus visiblement lorsqu' il s'agit d'entreprises industrielles au niveau de laquelle tout se joue au niveau de la dimension technique.

« Pour le cas de notre activité la dimension technique est le nerf de la guerre, si il est maîtrisé tout ira bien si ce n'est pas le cas, rien ne fera marché l'affaire ni le marketing ni le management, ni rien du tout. » (Le dirigeant de la PME 04)

A priori, le principale problème auxquels faits face type d'activité assez complexe en Algérie est le manque de la main d'œuvre qualifiée et de compétences qui peuvent assurer le volet technique.

« Pour survivre, on essaye tous les jours de trouver des solutions et s'adapter à la réalité du manque des qualifications techniques dans notre pays. Dans ce domaine on est vraiment profondément touchés. Je vous rajoute que le problème rencontrer par rapport à la main d'œuvre ne se limite pas au manque de compétences seulement, il est aussi question du manque de discipline, et de loyauté. » (Le dirigeant de la PME 04)

Il ajoute aussi que *« La production pour notre cas prend beaucoup de notre temps et la majorité si ce n'est pas tous nos problèmes, se situent dans la production. Par conséquent, on se permet pas de passer à autre chose et faire comme les entreprise qui ont tout simplement une activité de distribution importation ou purement commerciale...Eux ils ont beaucoup moins de problèmes à gérer contrairement à nous. »*

« Dans le cas d'un problème technique, il est indispensable que j'interviens moi ou mon frère. Nous préférons arrêter la production et subir le manque à gagner qu'ils interviennent et nous causent des dégâts plus grave que la panes initiales. ça nous est arrivé pas mal de fois jusqu'à ce que nous avons décidé d'interdire leurs interventions en cas de pannes. Les chefs d'équipes sont présents juste pour assurer la production surtout la nuit. Nous avons essayé assez souvent de les former mais sans succès ». (le dirigeant de la PME04)

« Sur le plan technologique, on essaye de suivre au maximum par les plans d'investissement, mais ce qui nous bloque toujours c'est le manque de qualification humaine qui nous empêche de suivre l'évolution technologique dans le domaine. Même si on acquiert le matériel l'ultra moderne on sera face au problème de manque de qualification pour le faire rouler. »

2-3-4-Présentation de la stratégie

Le gérant qui est à la tête de l'entreprise depuis plus de 20 ans a clairement exprimé sa volonté de suivre une stratégie de croissance, il est convaincu que cela ne pourra se faire qu'on passant par l'investissement et qu'on cherchant à gagner plus de part de marché par l'offre.

Mais cela ne peut pas se faire par une simple décision du gérant puisque il s'agit d'une entreprise familiale dont la diversité des objectifs des associées influe sur le sort de l'entreprise.

Le dirigeant clarifie ce point, « *Personnellement en ma position de gérant de l'entreprise je cherche tout le temps à investir. Je suis convaincu que celui qui n'investit pas n'avance pas et finira par disparaître, donc soit faire le choix d'investir pour entretenir le matériel existant et pour restaurer son niveau de performance, ou bien par l'acquisition de nouvel investissement pour avoir une part de marché plus grande et par conséquent gagner plus.*

Mes ces idées ne sont pas partagées par l'ensemble des associés dont la majorité cherchent le gain immédiat son s'intéresser à l'avenir de l'entreprise. Se problème s'accroît lorsque le nombre des associés s'accroît. Pour ce qui est de notre cas,, nous sommes 12 associés entre frères sœurs mère et cousins, la vision est vraiment différente d'une personne a une autre. Et cela représente un frein pour le développement de l'entreprise qui veut grandir. » (Le dirigeant de la PME 04)

La PME 04 cible trois types de clients, entre autre les clients qui ont une demande constante, des clients passagers, et les clients qui fonctionnent par commande.

« *On essaye de les satisfaire tous.* »(Le dirigeant de la PME 04)

Son but est claire, bénéficier de maximum de parts de marché et écarter les concurrents en proposant des prix moins chers que les leurs. Le dirigeant déclare que la manipulation des prix est fortement reliée au degré de complexité du produit.

« *Plus le produit est facile, plus il y'a des concurrents et plus le marché est saturé, dans ces conditions, on est obligé de baisser les prix et réduire nos marges. Ça nous arrive de se retrouver face à ces conditions de travail difficiles, dans des guerres de prix qui nécessitent une maîtrise des couts, pour proposer le meilleur prix. C'est pour ça nous avons opté pour un produit complexe, en plus de l'étude des prix avant le lancement pour être compétitif dans le cas où un concurrent essaye de copier le produit.* » (Le dirigeant de la PME 04)

2-3-5-Présentation des effectifs et de l'organigramme

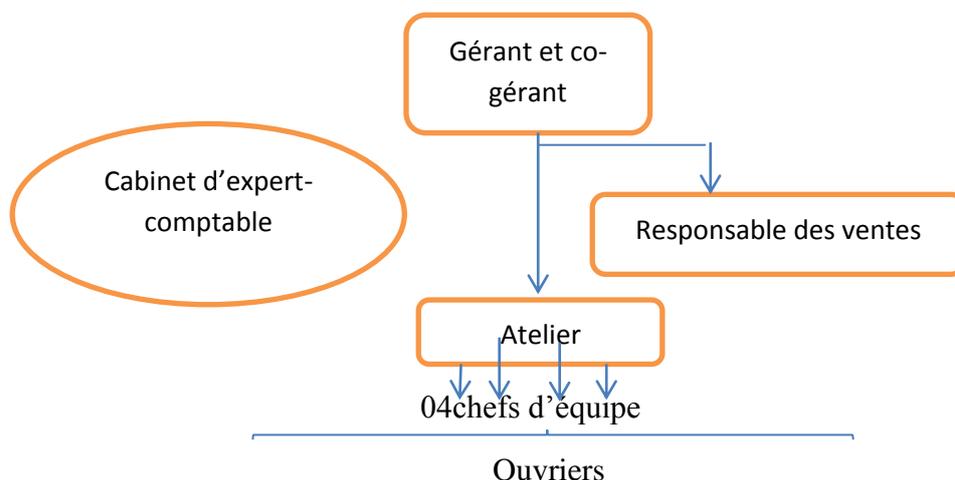
La PME 04 compte un effectif de quarante (40) personnes. La structure organisationnelle interne de la PME 04 est très simple. Au niveau de l'administration, on retrouve seulement 03 personnes, dont un gérant, un co-gérant qui sont au même temps associés et un responsable de ventes.

L'entreprise sous traite la comptabilité, les missions liées a la comptabilité ont été confié à un cabinet de comptabilité a l'instar de la préparation des états financiers, la préparation des salaires, et les documents que la banques exige (dossier administratif une fois par an tout comme les états prévisionnels) ainsi que l'ouverture et paperasse liés aux Credoc. Pour ce qui est des taches de chacun, le dirigeant nous a éclairé qu'il n'a pas de séparation entre les taches du gérant et celles du co-gérant.

« Il s'agit d'une société de famille, et il n'y a pas de division de responsabilité entre moi et mon frère. Il n'y a pas de protocole entre nous. Le plus important pour nous est de faire avancer les choses ».

Le responsable des ventes assure les tâches liées aux ventes dont la facturation (c'est plus responsable vente que commercial). Les chefs d'équipe leurs responsabilités se limitent à assurer la production, garantir la qualité souhaitée.

Figure N°20: Organigramme de la PME 04



Source : Réalisé par nous-même (suivant les propos du dirigeant)

2-3-6-Présentation du portefeuille clients

L'activité de l'entreprise est de type Business to Business, il n'y a pas de ventes aux particuliers. Les clients de la PME 04 sont principalement des industrielles du secteur des produits chimiques à l'instar des détergents, désinfectants, désodorisants, lessives, traitements de surface, les laves glaces. En outre, la PME 04 a des clients du secteur agroalimentaire (producteur de l'huile).

Tableau N°55: Synthèse de la présentation de la PME 04

axe	Détails
Histoire	PME familiale créée en 1980 par le père et l'oncle du dirigeant actuel
Activité	<ul style="list-style-type: none"> • Transformation de matières plastique par la méthode d'injection et de soufflage ; • L'entreprise importe ses matières premières de l'étranger ; • Dans l'ensemble, le processus de production est simple, à l'exception des réglages au cours de l'étape soufflage (contact avec le moule)
Portefeuille produits	L'entreprise propose 04 gammes de produits: <ul style="list-style-type: none"> • Les bidons (différentes tailles) • Les flacons (différentes tailles) • Les bouchons (différentes formes)
Stratégie	L'entreprise poursuit une stratégie de spécialisation et cible des produits complexes dégagant une marge bénéficiaire importante
Effectif	<ul style="list-style-type: none"> • Le nombre d'effectif est de 40 employés; • L'administration est composée d'un gérant, un co-gérant et un responsable ventes, le reste est dans l'atelier. • L'entreprise sous traite les services liés à la comptabilité.
Portefeuille clients	Les ventes sont réalisées avec trois type de clients : les clients qui ont une demande constante, les clients passagers, et les clients qui fonctionnent par commande

Source : réalisé par nos soins.

2-4-La présentation du cas 04 (PME 05 et la PME 06)

2-4-1-Présentation et histoire

Le quatrième cas inclus deux entreprises familiales, la PME 05 et la PME 06, « *En fait, nous sommes une entreprise familiale, donc le top de la termitte ces les frères* » (le dirigeant de la PME 05 et 06). Elles ont été créées successivement en 2013 et 2016.

Les deux PME ont la même activité, partagent le même gérant et le même staff administratif. Un seul service contrôle de gestion assure la fonction pour les deux entités.

2-4-2-Présentation du dirigeant salarié

A la tête de l'entreprise un gérant salarié qui ne fait pas partie de la famille propriétaire mais qui a un lien d'amitié avec les propriétaires.

« J'ai une connaissance de la famille, ils connaissaient mon parcours, ils m'ont fait appel parce qu'ils avaient besoin de quelqu'un de l'extérieur. Ils ont perdu leur directeur de ventes, je l'ai remplacé et ça a duré 5 ans. J'ai commencé par directeur des ventes, consultant interne, J'étais responsable sur la mise en place des procédures, reporting, business analyste. J'ai participé à la mise en place du processus commercial et celui de la logistique. » (le dirigeant de la PME 05 et 06).

L'actuel dirigeant a occupé plusieurs postes dans l'entreprise avant d'être nommé en qualité de gérant, entre autres :

- Responsable de la mise en place de projets,
- Responsable sur la mise en place d'un système contrôle de gestion et de procédures,
- Directeur commercial
- Consultant interne
- Business analyste
- Dirigeant

Les propriétaires sont très impliqués dans le business, malgré qu'ils ne soient pas assez souvent présents au sein de l'entreprise. Selon les propos du dirigeant : « *Eux c'est la vision stratégique après nous c'est le plan moyen terme court terme et opérationnel.* » (Le dirigeant de la PME 05 et 06).

Donc, les propriétaires assurent le volet stratégique de l'entreprise. Le dirigeant et son équipe, eux c'est la planification moyenne et court terme.

2-4-3-Présentation de l'activité

L'activité principale des deux PME est la distribution des produits cosmétiques.

« Notre métier c'est le commerce de gros des produits cosmétiques. Il s'agit de la distribution uniquement. Les deux sociétés ne font pas d'importations. Elles achètent directement de chez les importateurs. Elles touchent à plusieurs marques⁶⁹ » (le comptable)

Les produits distribués sont achetés auprès de deux fournisseurs, le dirigeant nous le déclare : « *on achète chez l'importateur directement, 95% de notre activité se base sur l'achat de chez un fournisseur qui importe de l'étranger et le reste, c'est au près d'un fournisseur qui nous assure les produits locaux.* »

⁶⁹ Marques connues mondialement dans le domaine du cosmétique.

Le dirigeant nous a expliqué que le fournisseur principale (l'importateur) est une entreprise qui appartient à la même famille mais qui est indépendante juridiquement des deux PME 05 et 06.

2-4-4-Présentation du portefeuille produits

Le portefeuille produit de la PME 05 et 06 compte plusieurs produits appartenant à plusieurs marques. Il s'agit essentiellement d'une marque inhérente à un leader mondial de la beauté et de ce fait, l'une des marques de maquillage les plus connues⁷⁰ ! D'autres marques pas moins importantes au niveau mondiales sont commercialisées par cette entreprise.

La PME 05 et 06 a ciblé les marques qui s'adressent en priorité à toutes les femmes, notamment en privilégiant le maquillage à la mode, dans l'air du temps, mais en même temps toujours abordable.

Son portefeuille produit se décline en six gammes⁷¹ :

- Produits chimiques à façon,
- Sous-traitance pour l'industrie pharmaceutique et cosmétique,
- Produits pour la douche et le bain,
- Produits pour les soins du visage,
- Produits de maquillage,
- Produits cosmétiques et d'hygiène (autres).

2-4-5-Particularité inhérente au cas 04 (PME 05 et 06)

Une relation très étroite existe entre la PME 05 et 06 et ces collaborateurs des différentes marques qu'elles commercialisent. Ils viennent assez souvent, pratiquement, chaque mois. Ils collaborent beaucoup plus sur le plan marketing, les cibles de CA, fixation des objectifs à atteindre. Sans toutefois avoir des participations dans le capital. Le dirigeant nous donne des détails sur cette relation.

« (Partenaire A⁷²) c'est vraiment un partenaire, ils viennent souvent. On bénéficie de formations chez eux, on a beaucoup appris d'eux, la personne avec qui j'étais en contact chez eux a fait 40 ans de boîte. Ils sont impliqués dans la formation produit, sur le marketing, sur la partie digital. Dans nos événements ils participent, ils aident, ils forment nos formatrices qui forment les coiffeuses. » (Le dirigeant)

« On est complètement indépendant. Mais eux ils nous aident par ce qu'ils ont vu que plus on vend plus ils auront du business en Algérie. » (Le dirigeant)

2-4-6-Présentation de la stratégie

➤ Stratégie de croissance

La stratégie de croissance est une stratégie que la PME 05 et 06 a adopté depuis déjà plusieurs années. Le dirigeant a déclaré que cette stratégie vise le développement de la distribution sur un plan géographique plus large, d'enrichissement davantage la gamme de produit et enfin de développer la structure organisationnelle de son entreprise.

⁷⁰ Nous ne révélerons pas le nom de la marque pour assurer l'anonymat des deux PME 05 et 06.

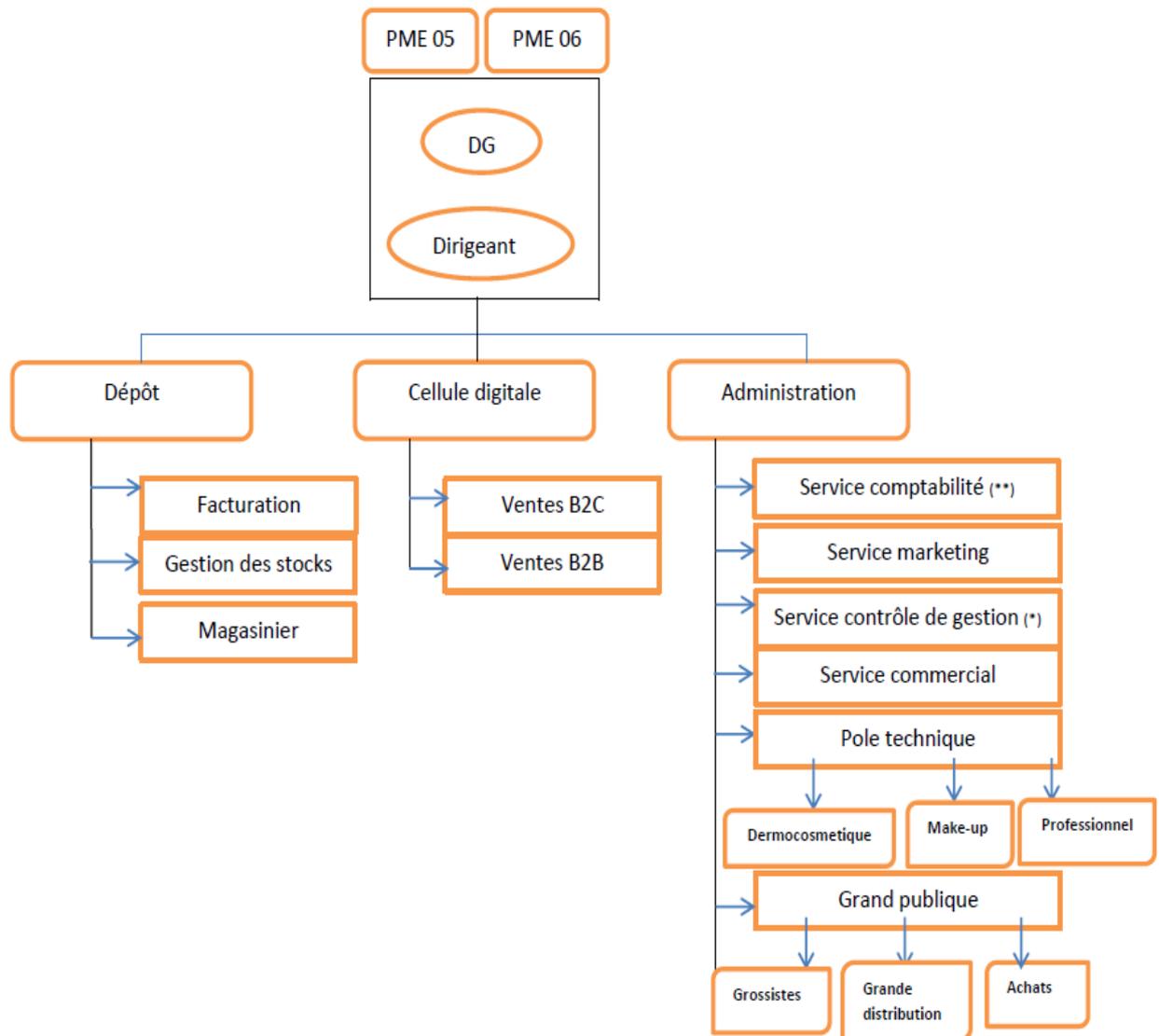
⁷¹ Détails de la gamme produits tiré du site internet de la PME 06.

⁷² Partenaire A est le code qu'on a affecté au partenaire principale de la PME 05 et 06.

2-4-7-Présentation des effectifs et de l'organigramme

La PME 05 compte quatre-vingt-dix (90) salariés, et la PME 06 soixante-quinze (75) salariés.

Figure N°21: Organigramme des PME 05 et 06



(*) : Le service est composé de 05 personnes, une directrice CDG, un CDG senior, un CDG commercial, un CDG logistique et un CDG trésorerie.

(**) : Dans le service on retrouve un directeur financier comptable et deux comptables.

Source : Réalisé par nous-même (suivant les propos des quatre personnes interrogées au niveau des deux PME 05 et 06).

2-4-8-Présentation du portefeuille clients

L'entreprise vend ses produits à différents deux types de clients. Il s'agit du grand public et des professionnels de beauté.

Pour ce qui est du grand public, l'entreprise travaille essentiellement avec les grossistes et les grandes surfaces. Il faut savoir que l'entreprise réalise une grande partie de son chiffre d'affaire avec les grossistes qui sont devenue des partenaires, ou comme le dirigeant de la

PME 05 et 06 l'a précisé, il s'agit de « *distributeurs privilégiés qui constituent structure logistique éparpillée un peu partout en Algérie* ».

Il est à préciser aussi que la relation de l'entreprise avec ces clients a progressée, plus particulièrement les grossistes.

« *Je donne aux partenaires un cahier de charge, voilà comment on travaille on n'aura pas pu se développé. C'est le besoin de standardiser pour pouvoir dupliquer.* »

Les bases de cette relation de partenariat développée entre la PME et ces clients a été ancrée par leurs partenaires en amont (les marques que l'entreprise commercialise).

Ces partenaires ont une vision de business particulière, ils essayent de dupliquer.

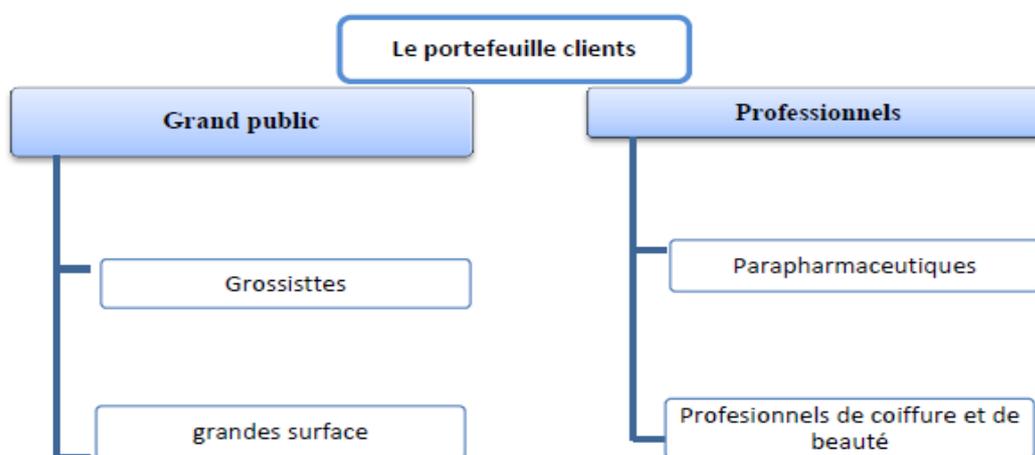
« *Nous comme (le partenaire X), notre but est d'aider notre distributeur que ce soit un petit magasin ou autre à vendre. Car plus il vend et gagne, nous on vend et on gagne, c'est vraiment cette vision du business qui est ancré dans l'ADN du (partenaire X) et qui nous a été transmise. A un moment, ils ont passé une semaine ici pour former, pour aider. On fait des sorties sur le terrain... voilà ce qu'il faut regarder voilà ce qu'il faut faire. Ils sont conscient que plus nous on vend plus on achète chez eux.* » (Le dirigeant)

En revanche, sur les produits "spécialisés", l'entreprise a des délégués médicaux qui travaillent avec les pharmacies pour leurs vendre les produits parapharmaceutique (le dermocosmetiques). Enfin, l'entreprise a aussi des professionnelles de beauté et de la coiffure qui se chargent de la vente des produits professionnels de coiffure et le mak-up aux salons de coiffure.

En ce qui concerne la cellule digitale, fait de la vente en ligne avec possibilité de livraison si le client le désire ou bien sur place au niveau du locale de l'entreprise. Ses produits sont vendus directement aux consommateurs finaux.

« *Cette structure digital (beauty club) on l'a lancé en janvier 2018, ça fait 6 mois qu'on fait le B2C. Au aujourd'hui on a lancé une nouvelle Platform le B2B, n'importe quel (bureau tabac, parfumerie, vendeurs de cosmétique...) puissent rentrer a un offre et acheter aujourd'hui on est sur Alger mais notre ambition est de le faire sur 48 wilaya, cela veut dire quoi !* » (le dirigeant)

Figure N°22: Le portefeuille clients de la PME 05 et 06



Source : Elaboré sur la base des entretiens effectués.

2-5-Présentation du cas 05 (PME 07)

2-5-1-Présentation et histoire⁷³

La PME 07 a été fondé en avril 1970 par le père de l'actuel gérant .débutant dans le commerce des denrées alimentaires depuis les années 1950, il crée en 1960 un commerce de gros en mercerie et cosmétique. Profitant de son expérience acquise de la pratique commerciale de produits plastiques au niveau de la mercerie et de l'acquisition d'un terrain à usage industriel, il fonde en avril 1970 l'actuelle usine.

Au départ, l'entreprise était spécialisée dans l'injection de matières plastiques, suite à l'acquisition d'une presse à injecter semi-automatique munie de moules pour la fabrication d'aiguilles, de crochets, de sifflets pour enfants et de peignes et brosse à cheveux .C'étaient les premiers produits fabriqués par la PME 07.

En 1985, tout en gardant dans sa gamme de fabrication les produits, l'entreprise a intégré à son activité la fabrication d'articles scolaires grâce à l'acquisition de nouvelles presses à injecter et des moules pour bûchettes, jetons, mouillettes et ardoises .Ces derniers produits ont connu une notoriété nationale appréciable de par leur qualité. Durant la même période, l'usage de l'emballage plastique se faisait de plus en plus courant avec l'apparition de petites et moyennes entreprises, les grandes surfaces telles que les souks el fellah et les galeries algériennes.

Ayant perçus le mouvement de développement du marché, le fondateur à pris la décision d'acquérir des soudeuses pour la fabrication de sacheries, d'une souffleuse pour la fabrication de bouteilles et un moule pour bouchons. Analysant les perspectives d'évolution du marché de l'emballage dont la demande croissait sans cesse, le fondateur décida l'achat d'une extrudeuse pour la fabrication de films et gaines en plastique (qui étaient le quasi-monopole d'une entreprise nationale), ce qui lui à permis d'élargir la gamme de ses produits.

Continuant sa reconversion vers les emballages plastiques , le fondateur céda les presses à injecter et les moules et opta ,à la fin des années 80,pour un plan d'investissement comportant deux extrudeuse :l'une pour la fabrication de films d'emballage grande dimension et de films agricole et l'autre pour la fabrication des gaines et films en polyéthylène basse et haute densité pour la petite sacherie. Cet investissement a donné à l'entreprise une dimension beaucoup plus industrielle avec l'introduction de produits nouveaux tels que l'emballage pour matelas de deux places et les films agricoles. Cependant ,le monopole exercé à l'époque par l'unique distributeur de tels produits n'a pas permis d'optimiser au mieux l'équipement acquis.

Avec la dissolution de cet office, en 1994/1995, le monopole disparaît et le marché des films plastiques se libère, ce qui a permis à la PME 07 d'améliorer sensiblement sa productivité en investissant dans la ressource humaine par le recrutement d'agents commerciaux, issus du secteur agricole, et un responsable de production confirmés. C'est ainsi qu'en 1996, la production a connu une amélioration significative en quantité et en qualité avec la fabrication pour la première fois, par la PME 07, du film plastique stabilisé qui était importé. Depuis cette année, la PME 07 n'a cessé de s'améliorer.

A la fin de l'année 2001, voyant le marché de l'agro-alimentaire prendre de l'ampleur avec l'avènement de grandes entreprises ,la demande en films thermo-rétractables et films étirables à atteint un niveau tel que les capacités productives de l'entreprise ne pouvaient suivre aussi

⁷³ Les détails relatifs à la présentation et à l'historique de la PME 07 exposés ci-dessus ont été tirés d'un rapport (document interne à l'entreprise, 2018) qu'on a pu consulter après l'accord du dirigeant de l'entreprise.

bien en quantité qu'en qualité .C'est ainsi que la direction de la PME 07 a été amenée à adopter un plan d'investissement d'extension, approuvé par l'APSI, qui consiste en l'acquisition d'une extrudeuse pour la fabrication aussi bien du film étirable que du film thermo-rétractable.

De ce fait, L'entreprise devient l'un des premiers producteurs de films étirables en Algérie ; ce qui lui a permis d'accroître sa capacité de production et d'enrichir sa gamme de produits et bien entendu, son portefeuille clientèle. S'orientant de plus en plus vers l'avenir, guidé en cela par les résultats et l'expérience acquise par des années d'activité et afin de répondre aux exigences du marché tant du point de vue commercial qu'organisationnel.

2-5-2-Présentation de l'activité

L'activité de la PME 07 est la transformation de matières plastiques granulées en film plastique.

L'entreprise utilise la technologie d'extrusion-gonflage et s'est engagée ça fait quelques années dans l'extrusion-cast. Il s'agit d'une nouvelle technologie qui offre plusieurs avantages dont la rapidité et une qualité meilleure.

L'activité de la PME 07 est une activité complexe de par la multitude de paramètres à gérer à plusieurs niveaux. En commençant par l'approvisionnement qui se fait auprès de huit à dix fournisseurs, de plus il existe plusieurs références de matières premières.

Au niveau de la production, chaque produit se fait suivant une formule donnée puisque il s'agit d'un mélange de 2 jusqu'à 4 références par produits, sans compter les différentes étapes de production pour les produits les plus simple une seule étape, transformation du mélange des matières première en film. Pour d'autres produits comme la sacherie par exemple il faut que les bobines passent par la soudeuses.

2-5-3-Présentation du portefeuille produits

Le portefeuille produit de la PME 07 compte à la fois des produits standardisés et des produits sur mesure qui répondent aux besoins spécifiques des clients.

« On fait des produits standardisés et on fait aussi des produit personnalisés avec les dimension que le client commande. On suit les exigences de chaque client. Donc je dirai que la moitié de notre clientèle ont des produit a des besoins spécifiques et l'autre moitié non. »(Le dirigeant de la PME 07)

L'entreprise propose deux familles de produit, une principale et l'autre secondaire. La principale est la famille des produits à usage industriel et la secondaire est la famille des produits à usage agricole.

Produits à usage industriel ⁷⁴

La famille des produits à usage industriel est essentiellement composée de trois sous- familles de produits, il se présente comme suit:

- **Le film étirable :** Il s'agit de film pour palettisation adjuvé avec un agent collant, de faible épaisseur, avec des caractéristiques techniques très performantes en matière d'étirabilité, Proposé en différentes références, à usage manuel et industriel, très facile

⁷⁴ Les détails des produits en fonction de leurs usages ont été tirés à partir du site web de l'entreprise (PME 07).

et pratique pour la palettisation de divers produits mis sur palettes ou pas. Il peut être proposé aussi, en différentes colories.

- **film thermo-rétractable** : L'entreprise offre le fardelage des bouteilles d'eau minérales et autres boissons, le fardelage des produits alimentaires, le fardelage des produits lubrifiants... Plusieurs références existent et se déclinent en différentes tailles.
- **Gaines et autres films** : l'entreprise propose aussi des gaines en plastique et film de différentes dimensions ainsi que du film polyane pour étanchéité.
- **Housses et sacherie** : Au niveau de cette sous-famille de produit, plusieurs dimensions et colories sont proposées.

Produits à usage agricole

L'entreprise propose des produits à usage agricole, à l'instar de film agricole, stabilisé, neutre, pour meules, ensilage, tunnels, paillage et pour rigoles.

2-5-4-Particularités inhérentes au cas 05 (PME 07)

La PME 07 évolue dans un secteur d'activité qui génère d'inévitables difficultés qui tiennent même à la nature de la branche. Il s'agit de :

➤ **Forte dépendance aux clients**

Le dirigeant de la PME 07 déclare que l'aspect commercial occupe une place centrale dans son entreprise et que c'est le nerf de la guerre.

« L'aspect commercial est le nerf de la guerre, il influence sur l'ensemble de l'entreprise. Tous se jouent au niveau du commercial, les articles à produire, les quantités à faire et la qualité à atteindre. »

Le dirigeant rajoute : *« De par la nature de notre activité, le commercial est en étroite relation avec les clients, il s'agit d'une relation très sensible, on risque de bloquer le client si on lui fournit pas les emballages dans les délais. Si c'est le cas, on le perd à jamais et cela va se répercuter sur notre réputation. C'est pour cela que je vous dis qu'on dépend beaucoup de nos clients, on n'a pas le droit à l'erreur ni sur le plan qualité ni sur le plan délais de livraison. » (Le dirigeant de la PME 07).*

➤ **Conflits internes**

La pression exercée par les clients représente une source de conflits internes entre le service commercial et le service production qu'on arrive à gérer en étant conscient de la situation visiblement tendu.

« L'activité commerciale nous crée au sein de l'entreprise un conflit perpétuelle entre la production et le commercial, tous les deux ont leurs arguments. D'une part, le commercial ne peut pas vendre si il n'assure pas à son client exigeant la qualité du concurrent, il est obligé de la lui donner, aussi ne peut pas lui vendre et le garder alors que tu le fait tomber en panne. D'autre part, même le directeur de la production a des arguments valables aussi, il n'est pas possible de démarrer et arrêter les machines à la guise du client qui laisse ces stocks à zéro et il t'oblige à lui assurer la marchandise le lendemain. Les clients de ce genre il y'en a plein. Ces changements fréquents ont de lourdes conséquences sur le matériel ainsi qu'en matière de génération des déchets. »

➤ **Forte concurrence**

Ces dernières années, le secteur de la plasturgie en Algérie a connu l'émergence de nouveaux acteurs très puissants, il y a de plus en plus des gens qui investissent dans ce domaine, ce qui fait que aujourd'hui nous nous retrouvons obligé de s'adapter, de faire face aux contraintes

difficiles du marché et de développer des solutions pour survivre et se protéger de la concurrence intense.

« Beaucoup de gens ont investi dans un matériel puissant et très performant pour nous concurrencer » (le dirigeant de la PME 07)

Les principaux problèmes rencontrés par l'entreprise au cours des dix dernières années sont : Accès aux crédits, accès au foncier, absence d'investissement, non visibilité des lois fiscales, manque de main d'œuvre qualifiée.

Des actions ont été prises face aux problèmes survenus dans le passé tous comme : persévérance et adaptation, diversification des sources d'achats, acquisition d'un terrain et construction du site de stockage distant de 15 km de l'usine et en quête de résolution des problèmes actuels de l'entreprise des actions ont été envisagées, la diversification des sources de financement, probable augmentation de capital, plan de formation de la main d'œuvre et du personnel.

La portée du marché et ses perspectives, l'importance de la concurrence, la nature du produit novateur, en déclin, et durée de vie, abondance des matières sont des critères retenus par l'entreprise pour prendre de décision concernant la stratégie.

2-5-5-Présentation de l'environnement interne

Environnement interne de la PME 07 est instable, le taux de turn-over des petites mains est élevé. Le dirigeant et les responsables clés dans l'entreprise sont déjà en retraite et ils travaillent toujours, donc ils ne savent pas combien d'année ils pourront encore travailler ce qui se répercute sur les prévisions qui ne peuvent se faire que sur une courte durée.

« On ne peut pas faire des objectifs pour plus d'une année parce qu'on n'a pas une vision précise. On est obligé de le faire à l'année et réagi. Si on parle de 5 ans, moi je ne sais pas si je vais rester encore pour 5 ans, j'ai rajouté plus de deux ans après la retraite je ne peux pas faire des stratégies sur 5 ans. De plus, mon bras droit (le directeur de la production) est en retraite, donc on est obligé de travailler à l'année, et je trouve que c'est déjà pas mal. » (le dirigeant de la PME 07)

2-5-6-Présentation de la stratégie

➤ Stratégie de croissance

Depuis l'année 2010 la PME 07 s'est engagée dans une stratégie de croissance poussée au pavant ralentie par des facteurs contextuel du pays (monopole, économie socialiste) ainsi que d'autres facteurs d'ordre organisationnel et surtout financier. La PME 07 a fondé sa stratégie sur un plan d'investissement étalé sur plusieurs années. En effet, une ligne d'extrusion tri couche, une refendeuse et une soudeuse ont été acquises.

En plus des investissements réalisées l'entreprise s'est lancée dans une réorganisation des services qui a permis de départager les tâches et mieux les définir.

Dans le cadre du même plan, la PME 07 a acquiert un terrain et créée une deuxième unité de production en plus d'un magasin de stockage de matières premières et produit fini. Au niveau de cette nouvelle unité, l'entreprise a renforcé son parc machine a installé une deuxième ligne d'extrusion qui n'est pas pour l'instant saturé et qui souffre encore de manque a gagné.

Aujourd'hui la PME 07, compte toujours continuer dans son engagement dans une stratégie de croissance et prévoit remédier le manque a gagné de la machine de la deuxième unité qui

est pour l'instant faible par un autre investissement assez conséquent et qui représente le tiers de ce qui a été déjà investi.

La stratégie de croissance adoptée par la PME 07 tiens compte de l'orientation des produits. Car avant elle faisait un peu d'emballage et beaucoup plus de sacherie, housses, matelas, maintenant et pour le futur l'entreprise voit que l'avenir est dans l'emballage industriel, et plus tard on cherche à faire le technique et le comlexage pour toucher les gros clients sur le marché algérien.

➤ **Stratégies par famille de produit**

En 2010, La PME 07 a adopté une stratégie de croissance pour la famille des produits destinés à usage industriel, à l'opposé, l'entreprise cherche à réduire son volume des produits destinés à usage agricole et se retirer de ce marché à risque, le dirigeant explique ce choix :

« Sur le plan stratégique, actuellement, on cherche à se retirer du domaine agricole et nous renforcer dans le domaine de l'emballage industriel, on vise de fabriquer des produits plus techniques et plus développés. » (le dirigeant de la PME07)

Le dirigeant de la PME 07 trouve que pour réussir, il faut suivre le rythme du développement du matériel. Suivre une stratégie de développement pour les deux familles de produits et investir dans les deux n'est chose aisée.

La stratégie de l'entreprise se positionne entre la stratégie de masse et la stratégie de ... « nous n'avons pas adopté la stratégie de masse seule pour ne pas épuisé le matériel, de même, nous trouvons que la stratégie inverse n'est pas vraiment bonne, on fait plus de perte en raison de la nature de matériel qui travaille 3*8 et donc il n'est pas rentable si il les fait pas, c'est pour ça qu'on est entre les deux »

2-5-7-Présentation des effectifs et de l'organigramme

➤ **Dirigeant**

L'entreprise est dirigée par les deux fils du fondateur, il est technicien en électronique de formation, il est à la tête de l'entreprise depuis 15 ans, il n'a pas eu d'expériences antérieures dans la gestion.

« Depuis que j'ai fini mes études j'y ai travaillé, j'ai commencé par prendre en charge les affaires extérieurs, je m'occupais de tous ce qui est banque impôts, assurances, les gros clients. » (le dirigeant de la PME 07)

Les traits de personnalité du dirigeant: gestion collégiale pour faire impliquer les employés, vision future évolutive de l'entreprise, cherche à investir plus et plus grand.

➤ **Personnel**

L'entreprise compte soixante salariés, ce qui correspond à 16 personnes dans l'administration et 44 ouvriers au niveau de l'atelier. L'entreprise est organisée comme suit :

➤ **Service achat** : Les missions du service se présentent comme suit :

- Réalisation du plan d'approvisionnement en matière première et autres intrants,
- le lancement des commandes,
- la construction des tableaux comparatifs des prix,
- suivie de la tendance boursière des matières,
- suivie du cours des devises,
- la recherche de nouveau fournisseurs et nouvelles sources d'achats.

Les tâches citées ci-dessus sont assurées par le dirigeant de l'entreprise (le contact avec les fournisseurs, prise de décisions relatives aux achats) et une par l'aide comptable qui assure simplement les suivis et l'alimentation des bases de données.

- ❖ **Service commercial** : Dans les faits, la fonction commerciale est représentée par le directeur commercial et son équipe composée de ces cinq commerciaux de terrain ainsi qu'un commercial de bureau. Le service commercial est chargé des tâches suivantes :
 - Assure la gestion du service commercial,
 - réception et orientation téléphonique,
 - accueil clientèle et visiteurs,
 - capter et faire intéresser tout client potentiel,
 - veille au respect des délais de commandes clients – délais de livraison,
 - gère la flotte roulante et élabore les plans d'expédition,
 - optimise le service expédition,
 - rapproche les quantités livrées, arrêter la facturation fin de mois,
 - contrôler et remplir les chèques émis par les clients,
 - facturation,
 - réception des commandes et inscription avec date de livraisons de commandes,
 - arrête les brouillards de caisse assistée du service financier,
 - encaissements,
 - relance clientèle,
 - recouvrements,
 - véhicule informations,
 - élabore synthèse commerciale mensuelle,
 - inscription systématique des visiteurs, clients potentiels, tenir la caisse.

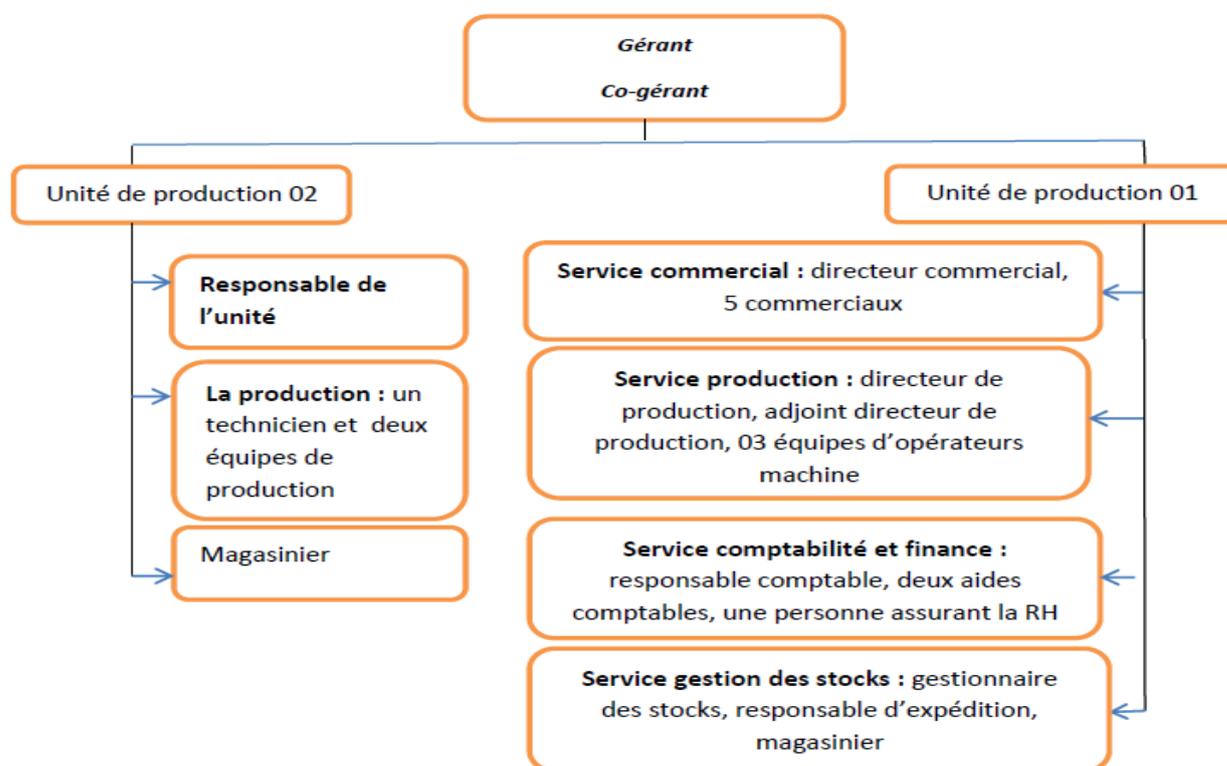
- ❖ **Service production** : Ce service est représenté par un directeur de production, et son adjoint (ingénieur en électromécanique) en plus d'un chef d'équipe (un technicien en automatisme) (qui assure la production la nuit) et un totale de 42 opérateurs machine. Le service production assure les tâches suivantes :
 - la réalisation du plan de charge et carnet de commande client,
 - optimise la rentabilité,
 - chapeaute et suit le personnel productif sous sa coupe,
 - minimisation des coûts de production,
 - assure le plan de maintenance des équipements.

- ❖ **Services comptabilité** : Ce service est composé d'un responsable comptable financier deux aides comptable et une personne qui assure le volet ressource humaines, l'ensemble du service assure les missions ci-dessous :
 - Optimise les ressources financière de l'entreprise,
 - Tient la comptabilité et élabore les états financiers,
 - les budgets, t autres états prévisionnels.
 - Prépare des tableaux de bords,
 - Assure les calcul des prix a la demande du dirigeant et de directeur commercial
 - Assure le volet administratif
 - Collabore avec l'ensemble des autres services.

- ❖ **Service gestion des stocks** : Représenté par un gestionnaire des stocks, un responsable des expéditions et deux magasiniers. Les missions du service se présentent comme suit :
 - Optimisation des stocks, des matières et produits finis, rapprochement zéro.

- Assure l'expédition des produits finis en optimisant les facteurs temps, matériel roulant, délais de détention des stocks, stock produit finis zéro.
- ❖ **Direction générale :** Représenté par un gérant et un co-gérant, les missions de la DG sont :
 - Elaboration et formulation de la stratégie au niveau de la PME 07, les changements récurrents de lois fiscales, sociales, l'accès au foncier, l'accès au crédit, la concurrence déloyale, les pratiques de bureaucratie au niveau de la douane, les impôts...etc. Sont des facteurs de l'environnement que le dirigeant considère comme des contraintes, des occasions d'affaires et des facteurs externes qui peuvent influencer sur les coûts, les marchés, l'activité et l'avenir de l'entreprise. En générale la PME 07 fait des prévisions à très court terme, par des plans prévisionnels occasionnels et en ce qui concerne les plans à long terme ils sont inexistant.

Figure N°23: Organigramme de la PME 07



Source : documentation interne (2018)

2-5-8-Présentation du portefeuille clients

L'activité de l'entreprise est de type Business to Business, il n'y a pas de ventes aux particuliers. Au total, 85% du CA de l'entreprise est réalisé avec des clientèle industrielle du secteur agroalimentaire, du secteur des détergents et cosmétiques ainsi que du secteur bâtiments.

Le reste (15% du CA est réalisé avec des agriculteurs. Les produits de la PME 07 sont livrés dans plusieurs wilayas grâce au parc roulant que l'entreprise dispose. De plus, l'entreprise exporte ses produits à l'étranger (la Lybie).

2-5-9-Présentation des principaux concurrents

L'entreprise doit faire face à environ huit principaux concurrents. Selon les propos du dirigeant, il s'agit de (05) cinq concurrents d'une taille proche de celle de la PME 07 et deux ou trois concurrents très puissants en matière de volume et de qualité.

Le dirigeant est conscient de la distance entre son entreprise et entre les gros concurrents, de plus il connaît les facteurs qui ont fait que ces concurrents ont pris de l'avance.

Ils ont utilisé beaucoup de crédit, une situation géographique profitable, ils travaillent avec les gros clients, ils acquièrent le matériel en fonction de besoins des gros clients, ils utilisent aussi des moyens déloyales, par exemple ils achètent les acheteurs (utilisent tous les moyens), ils diminuent la qualité après avoir pris le marché.

Il explique que : « *Ceux qui ont pris de l'avance sur nous, ont utilisé beaucoup de crédits et même ils utilisent tous les moyens, en plus d'autres facteurs qui ont favorisé leur développement tel que leurs situation géographique qui a connu une explosion dans le secteur agroalimentaire qui représente notre clientèle principale. Ce concurrent raisonne très simplement, il cherchent les volumes des gros producteurs d'agroalimentaire, il arrive à proposer des prix comme nous ou un peu moins chère, mais il a l'avantage qu'on a pas, la machine qu'il achète il l'achète directement pour le gros client, lui il a la charrue avant les bœufs, lui il n'éteint pas ses machine, en plus du fait qu'ils achètent les acheteurs, et parfois ils diminuent la qualité juste pour proposer un prix inférieur, on le sait à travers les incidents chez les clients qu'on a récupéré » (le dirigeant de la PME07)*

Tableau N°56: Synthèse de la présentation de la PME 07

axe	Détails
Histoire	PME familiale créée en 1970 par le père du dirigeant actuel
Activité	<ul style="list-style-type: none"> ● Transformation de matières plastique par la méthode d'extrusion ; ● L'entreprise importe ses matières premières de l'étranger ;
Portefeuille produits	L'entreprise propose 02 familles de produits: <ul style="list-style-type: none"> ● Les produits à usage industriel ● Les produits à usage agricole
Stratégie	L'entreprise s'est engagée dans un plan d'investissement et poursuit une stratégie de croissance
Effectif	<ul style="list-style-type: none"> ● Le nombre d'effectif est de 60 employés, dont 16 personnes dans l'administration
Portefeuille clients	Clients industriels du secteur agroalimentaire, du secteur des détergents et cosmétiques ainsi que du secteur bâtiments et une poignée d'agriculteurs.

Source : réalisé par nous.

2-6-Présentation du cas 06 (PME 08, PME 09, PME 10, PME 11, PME 12 et PME 13)

2-6-1-Justification du choix du cas 06

Le sixième cas a été retenu dans le cadre de notre recherche du fait des différences qu'il manifeste relativement aux 5 cas précédents. Nous visons par ce cas d'enrichir notre échantillon. Ce cas consiste à étudier les pratiques de contrôle de gestion au niveau de 06 PME appartenant au même groupe. Nous avons conduit un entretien avec le contrôleur de gestion groupe qui assure la fonction contrôle de gestion pour l'ensemble des filiales du groupe y compris les 06 PME.

Il s'agit d'un groupe constitué sous forme de holding passive. Le directeur CDG groupe explique le concept d'une holding passive comme suit :

« C'est un groupe qui n'intervient nullement dans les opérations ne prend pas part aux décisions de gestion. »

Le groupe en question détient un certain nombre de prise de participation sur un tissu économique composé de 10 filiales.

« D'une façon générale, une prise participation soit par le propriétaire lui-même (actionnaire majoritaire en tant que personne physique) soit par le biais des actionnaires eux même qui seront dans le capital mais au travers des personnes morales, qu'ils ont créé et qui d'ont détiennent des prises de participations. » (Le directeur CDG groupe du cas 06)

Parmi ces 10 filiales, 6 sont considérées comme des PME du fait de leur activité simple et de leur petite taille.

Selon le directeur CDG : *« Nous avons 6 PME, bien qu'elles ne répondent pas au critère d'indépendance du capital et l'existence de prise de participation par des actionnaires que sa soi via une de ces entreprise ou via sa personne physique, mais nous on les considérons comme des PME de la par la simplicité de leur activité, leur taille que ce soit par le nombre d'effectif ou par le CA. »*

Le directeur CDG rajoute qu'il ne s'agit pas d'un groupe juridiquement constitué au regard de la réglementation et au regard de la fiscalité.

« Nous sommes un groupe fictif qui n'est pas constitué juridiquement, au regard de la réglementation et du code de commerce qui dis qu'il faut détenir plus de 50% et au-delà du capital de tel entreprise pour prétendre qu'elle est filiale. » (Le directeur CDG groupe du cas 06)

Nous partageons le point de vue du directeur CDG du cas 06 selon lequel les 06 entreprises sont considérées en tant que PME plus que filiales. Nous soulignons que les critères de sélections fixés préalablement⁷⁵ ont été respectés au niveau des cinq premiers cas de notre échantillon.

Au niveau de ce cas, nous étions très prudents en apportant les arguments concernant le critère d'indépendance du capital qui a été grillé. Cependant, ce choix est fondé sur le fait qu'on fait référence a des entreprises ayant les caractéristiques suivantes :

- Activité simple,
- Petite taille par le nombre d'effectif et par le CA,
- Des entreprises suffisamment libres d'un point de vue managérial.

Le CDG groupe explique que : *« Il s'agit d'un groupe qui n'intervient nullement dans les opérations, c'est un groupe qui n'apporte pas de support en terme de management, et tous ce qui est volet administratif ».*

« se sont des entreprise qui sont indépendantes malgré qu'il y'a des participations des actionnaires, ces entreprises sont financièrement indépendantes et elles ont de mono activités. »

- Se comportent comme les autres PME,

⁷⁵ Ici, nous entendons par critères de sélection, la taille et le degré d'indépendance du capital, comme indiqué au niveau de la définition de la PME (La loi n° 17-02 du 10 janvier 2017 portant loi d'orientation sur la promotion de la PME).

- Méthodes de gestion et de contrôle de gestion appropriés aux spécificités de chacune des entreprises du groupe,
- De par leur stratégie simple.

D'autres chercheurs se sont confrontés à des situations qui ressemblent à la nôtre. Par conséquent, ils ont fait le choix d'entreprises dont le capitale n'est pas indépendant dans le cadre de recherches portant sur le contrôle de gestion dans le contexte PME. Nous citons à titre d'exemple NOBRE. T, (2001 a, 2001 b) qui a conservé 34% PME dont le capitale n'est pas indépendant au niveau de son échantillon.

2-6-2-Présentation et histoire

- ❖ **La PME 08 :** Il s'agit d'une société immobilière créée en 1997 dont la vocation est la promotion immobilière. Son activité est très simple, l'entité dispose de bâtiments qui sont destinés à la location. Plus exactement l'entreprise dispose de 03 contrat de locations relatifs à 03 immeubles qui sont entrain de tourné exercice après exercice.
- ❖ **La PME 09 :** La PME 09 est une entreprise fraîchement créée, en 2017 l'entreprise s'est lancée dans la production d'eau de source, boissons divers sodas, colas et la (BRSA) et boissons par type de conditionnement. Actuellement l'activité est gelée mais qui verra le jour incessamment.
- ❖ **La PME 10 :** Créée en 1993 par un professionnel reconnu du monde de la communication, la PME 10 est aujourd'hui une entreprise appartenant au groupe (cas 06). La PME 10 propose une gamme aussi riche que variée de produits de communication. Ses services se veulent, en matière de conception et de réalisation, proches des standards internationaux.
La PME 10 s'engage également à s'impliquer, en aval et en amont, dans les projets des promoteurs qui lui accordent leur confiance, privilégiant avec eux une relation d'écoute et de dialogue. Résolument engagée dans la voie de la modernité, la PME 10 œuvre à apporter une vision nouvelle à la communication en Algérie. Elle exploite, à cet effet, les outils générés par les nouvelles technologies.
- ❖ **La PME 11 :** La PME 11 a été créée en 2000, elle offre des services dans le domaine informatiques et les technologies de l'information notamment les accès au réseau internet, les interconnexions réseaux et la fourniture de l'infrastructure technologique, notamment des Solutions D'analyse & Traitement de données. La PME 11 fournit les outils nécessaires pour valoriser les informations constituant la ressource la plus importante au niveau des entreprises.
- ❖ **La PME 12 :** La PME 12 a été créée en 2007, il s'agit d'un Bureau d'Etudes et de Réalisation, spécialisé dans l'intelligence du bâtiment et automatisation, les études techniques des installations industrielles automatiques ainsi que la maintenance préventive et curative.
- ❖ **La PME 13 :** La PME 13 est une entreprise créée en 1981, elle est dans différents domaines et particulièrement dans le domaine énergétique, notamment :
 - Les Stations Électriques 60/10kv, 60/30 kV, 220/60 kv, 400/220 kV et toutes installations BT/MT/HT/THT.
 - Les installations pour l'industrie des hydrocarbures telles que : Les Bacs de stockage Canalisations et autres ouvrages aux normes API 650.
 - Les Stations de Pompage pour l'Eau et les Hydrocarbures,

- La Charpente Métallique et Bâtiments.
- La Maintenance industrielle.
- Le Génie civil Industriel.
- Les installations protections anti-incendie en EPC.

2-6-3-Présentation du portefeuille produits

- **Le portefeuille des produits de la PME 08** : Dans le cadre de l'activité simple est constant de la PME 08, cette dernière dispose de 03 bâtiments destinés à la location.
- **Le portefeuille des produits de la PME 09** : Le portefeuille produit de la PME 09 se décline en trois gammes :
 - ✚ **Sodas, colas et boissons rafraîchissantes sans alcool (BRSA)** : Limonades
 - ✚ **Eaux** : Eaux minérales naturelles, eaux minérales aromatisées
 - ✚ **Boissons par type de conditionnement** : Boissons sans alcool sous emballages divers.
- **Le portefeuille des produits de la PME 10** : La PME 10 offre les services ci-dessous :
 - ❖ **Print** : Impression sur papier, autocollant, plexi...
 - ❖ **Packaging/PLV/ILV** : Conception de divers packagings tous domaines Confondus : PLV, signalétique et théâtralisation pour Promotion ou activation.
 - ❖ **Identité** : Élaboration de l'identité visuelle d'une marque pour Permettre sa reconnaissance ou encore l'expression de sa Personnalité (logo, code graphique...)
 - ❖ **Diffusion** : Diffusion de vos flyers, brochures, catalogues et autres Supports.
 - ❖ **Édition** : Conception, rédaction, correction et impression de Publications institutionnelles et autres (brochures D'entreprise, livres, magazines, catalogues...).
 - ❖ **Rédaction** : Une équipe de journalistes confirmés sont à votre disposition Pour vous offrir un contenu de qualité pour toutes Vos publications.
 - ❖ **Créa** : Création de formats publicitaires et institutionnels multi Supports (physique et électronique).
 - ❖ **Photos** : Prise de vue, correction et intégration aux travaux sur Divers supports.
- **Le portefeuille des produits de la PME 11** : La PME 11 propose essentiellement trois services :
 - ✓ **Architecture réseaux** : Elle assure la conception des réseaux en tenant comptes les besoins spécifiques des clients. Dans ce cadre on retrouve ce qui suit :

Architecture technologique : La PME 11 propose, à travers son expertise d'architecture technologique, le développement d'une architecture informatique de base, permettant d'orienter le déploiement de logiciels sur mesure et l'intégration de multiples systèmes, pour une évolutivité et des performances optimales. Cette expertise couvre l'évaluation, l'analyse, la planification et le déploiement d'infrastructures.

Architecture de sécurité : Elle offre aussi des solutions techniques de sécurité doivent tenir compte de la stratégie de sécurité globale. Les entreprises ne doivent pas se précipiter et mettre en place des solutions ponctuelles de sécurité étroitement ciblées; un garde-barrière par ci, une protection antivirus par là.

De tels correctifs peuvent être plus dommageables qu'utiles puisqu'ils n'offrent pas de niveau de protection uniforme et exhaustif et peuvent contribuer à un faux sentiment de sécurité. Une structure de sécurité globale saine est essentielle pour répondre aux exigences de sécurité d'un environnement Internet.

- ✓ **Politique de sécurité** : Il s'agit de mettre en place une politique de sécurité corporative qui identifie clairement les ressources à protéger et les risques à gérer. Dans ce cadre elle propose ce qui suit :

- ✚ **Analyse et gestion des risques**

Il permet d'identifier quelles sont les informations ou systèmes les plus critiques, les risques qu'ils encourent et finalement les pistes de solutions disponibles.

- ✚ **Catégorisation des IT (classification)**

La PME 11 propose la classification des actifs informationnels joue un rôle majeur et central dans la définition du niveau de protection des actifs technologiques sensibles. Elle permet d'identifier et maîtriser les risques encourus, et d'améliorer de façon continue les niveaux de sécurité existants.

- ✚ **Détection d'intrusion**

La PME 11 propose des solutions visant de détecter les tentatives d'intrusion sur plusieurs points d'accès et vous fournir une information centralisée. Dès qu'une intrusion est détectée, elle déclenche une série d'actions de plus ou moins grande envergure selon la sévérité de l'attaque.

- ✚ **Authentification**

La PME 11 offre le service de déterminer le niveau de sécurité requis a chaque client et propose ainsi les solutions de contrôle d'accès adaptées à votre contexte organisationnel.

- ✚ **Surveillance**

La PME 11 propose des solutions proactives permettant de détecter les menaces liées à la disponibilité et à l'intégrité des systèmes d'information de votre entreprise.

- ✚ **Contrôle d'accès**

Elle propose ses services pour établir des systèmes de contrôle d'accès efficace et efficient.

- ✓ **Réseaux Privés - Virtuels VPN**

La PME 11 propose l'implantation de différents types de réseaux privés virtuels, a l'instar de :

- ✚ VPN Intranet : Pour l'interconnexion des multiples sites de l'entreprise
- ✚ VPN Utilisateur distant : Pour l'interconnexion entre plusieurs postes distants
- ✚ VPN Extranet : Pour l'interconnexion avec des partenaires stratégiques.

2-6-4-Présentation de la stratégie

Les six PME se sont inscrites dans une stratégie de maintien. Pour l'ensemble de ces PME, il s'agit d'une activité linaires depuis plusieurs années.

Le directeurs nous l'a déclaré clairement, « *Pour les PME on est dans une stratégie de maintien ni plus ni moins.* » et nous a expliqué cela par quelque exemple.

« *Si vous prenez par exemple la PME 08, on a trois contrats de locations qui sont en train de tourner d'où en reprend à chaque fois le même mode d'activité c.-à-d. les même éléments exercices après exercice.* »

Le directeur du contrôle de gestion nous fait connaitre que l'orientation stratégique globale du groupe est de répondre aux besoins économiques et que le cœur du métier du groupe d'une manière globale est : loisir, hôtellerie, assurance et grande distribution.

« *A un moment donnée nous voulons nous concentrer sur la grande distribution, les assurances et développer l'activité immobilière. Ce sont les orientations stratégiques, donc*

la effectivement pour se concentrer sur ces activités et pour pouvoir générer du cash, il était question de prendre la décision de se contenté d'une activité linéaire quant aux activités accessoires qui ne font plus parti de notre métier et se concentrer sur les activités principales du groupe» (directeur contrôle de gestion)

De plus, le choix d'une stratégie de maintien s'explique par le fait que la croissance de ces PME et leurs développement exige des ressources financières que les PME ne peut pas assurées seules d'une part, d'autre part et la situation financière du groupe ne permet pas de s'engager dans le financement des PME du groupe qui ne fait pas partie des priorités des actionnaires en ce moment.

«Nous sommes très convaincu que les PME du groupe ont un potentiel, mais ce qui fait défaut est que toute activité de développement nécessite un investissement. Je vous avoue qu'aujourd'hui, il y a une insuffisance en matière de cash. Donc il faut du temps pour réanimer l'activité des grosses filiales qui elles par la suite elles vont emporter avec elle l'ensemble de ces PME. Ces PME ne pourront pas assurer ni supporter indépendamment des autres entreprises du groupe ces investissements. Donc il faudra une contribution des filiales qui sont assez solide financièrement pour les accompagner dans le futur, dans une stratégie de développement ». (le directeur du contrôle de gestion)

2-6-5-Présentation du portefeuille clients

L'ensemble des 06 PME sont présentes a titre de support pour l'ensemble des filiales du groupe. Ainsi, la majorité de leurs plans de charge travaille pour ces filiales et leurs clients.

Le directeur CDG groupe explique que :*« Si on prend l'exemple de la PME 11, je dirai que plus de 80% de leurs activité est relaissée avec les filiales du groupe et avec les clients du groupe »*,

il illustre avec un exemple, *« Au niveau d'un des bâtiments que nous louons des bureaux aux sociétés, nous offrons des solutions clefs en mains ça veut dire que si il y'a une entreprise étrangère qui s'installe ici, il faudra avoir toute les commodités y compris internet et tout ce qui est service informatiques. Donc en quelque sorte on les oblige indirectement a devenir client chez une de nos filiale.»*

2-6-6- La gérance au niveau des 06 PME

En matière de gérance au niveau des 06 PME, en générale, a la tête de chaque PME, il existe un gérant, a l'exception de deux entre elles. L'an dernier, le DFC groupe a été nommé en qualité de gérant la tête de la PME 08 de par ses longues années d'expérience. A noté aussi, que parfois, c'est le PDG groupe qui prend symboliquement la gérance de cette PME. Un autre cas a signalé, celui de la PME 11 qui partage le même gérant de la PME 12 après la démission de son gérant.

Tableau N°57: Synthèse de la présentation u cas 06

axe	Détails
Nature de l'entreprise	Il s'agit de 06 PME qui appartiennent au même groupe (holding passive)
Activité	<ul style="list-style-type: none"> • Les activités des PME 08, 09, 10, 11, 12, 13 sont successivement, promotion immobilière, production d'eau minérale et boissons, communication, informatique, intelligence de bâtiment et automatisme, génie civil et installation électrique. • Au niveau des 06 PME, l'activité est caractérisé par : la simplicité, la linéarité et mono activité.
Marché (clients)	<ul style="list-style-type: none"> • Clients internes (les filiales et leurs clients)
Stratégie	L'ensemble des PME du groupe se sont engagées dans une stratégie de maintien
Effectif	<ul style="list-style-type: none"> • L'ensemble des PME du groupe sont de petites taille, le nombre d'effectif des PME 08, 09, 10, 11, 12 sont successivement 20, 7, 10, 27, 21.
environnement	<ul style="list-style-type: none"> • Stabilité dans l'environnement des 06 PME qui se limite aux filiales du groupe et à leurs clients ce qui leurs permet d'avoir un business assuré • Pas de terrain commun avec les concurrents

Source : réalisée par nous-même.

Conclusion du chapitre 04

Nous avons au cours de ce chapitre présenté notre positionnement épistémologique, notre démarche générale de recherche, nous avons ensuite exposé les caractéristiques générales des treize (13) PME de l'échantillon et enfin nous avons présenté les entreprises étudiées.

En vue de répondre à notre problématique de recherche et de comprendre le phénomène complexe et riche du contrôle de gestion dans le contexte spécifique de la PME Algérienne, nous avons jugé opportun d'adopter une posture épistémologique interprétativiste basée sur un mode de raisonnement abductif, avec l'utilisation d'une démarche exploratoire dans une méthode de cas-multiples.

Cette démarche nous semble la plus cohérente avec notre problématique qui vise la compréhension des systèmes de contrôle de gestion mis en place au sein des PME Algériennes. De plus qu'elle nous offre la possibilité de se faire une idée claire sur la réalité de ces systèmes tels qu'ils sont réalisés sur le terrain par les acteurs clés (dirigeants).

En ce qui concerne les étapes de l'accomplissement de notre recherche. Elles se présentent comme suit :

D'abord, nous avons commencé par fixer les critères de sélections des PME qui ont constitués notre échantillon. Ensuite, nous sommes passés à l'étape de la collecte des données. Cette étape nous a fait dépenser beaucoup d'efforts et de temps. Il a été question de préparer deux guides d'entretien, décrocher des rendez-vous avec les personnes qu'on a interrogées en suite faire les déplacements à leur locaux, entretenir avec eux, collecter la documentation...

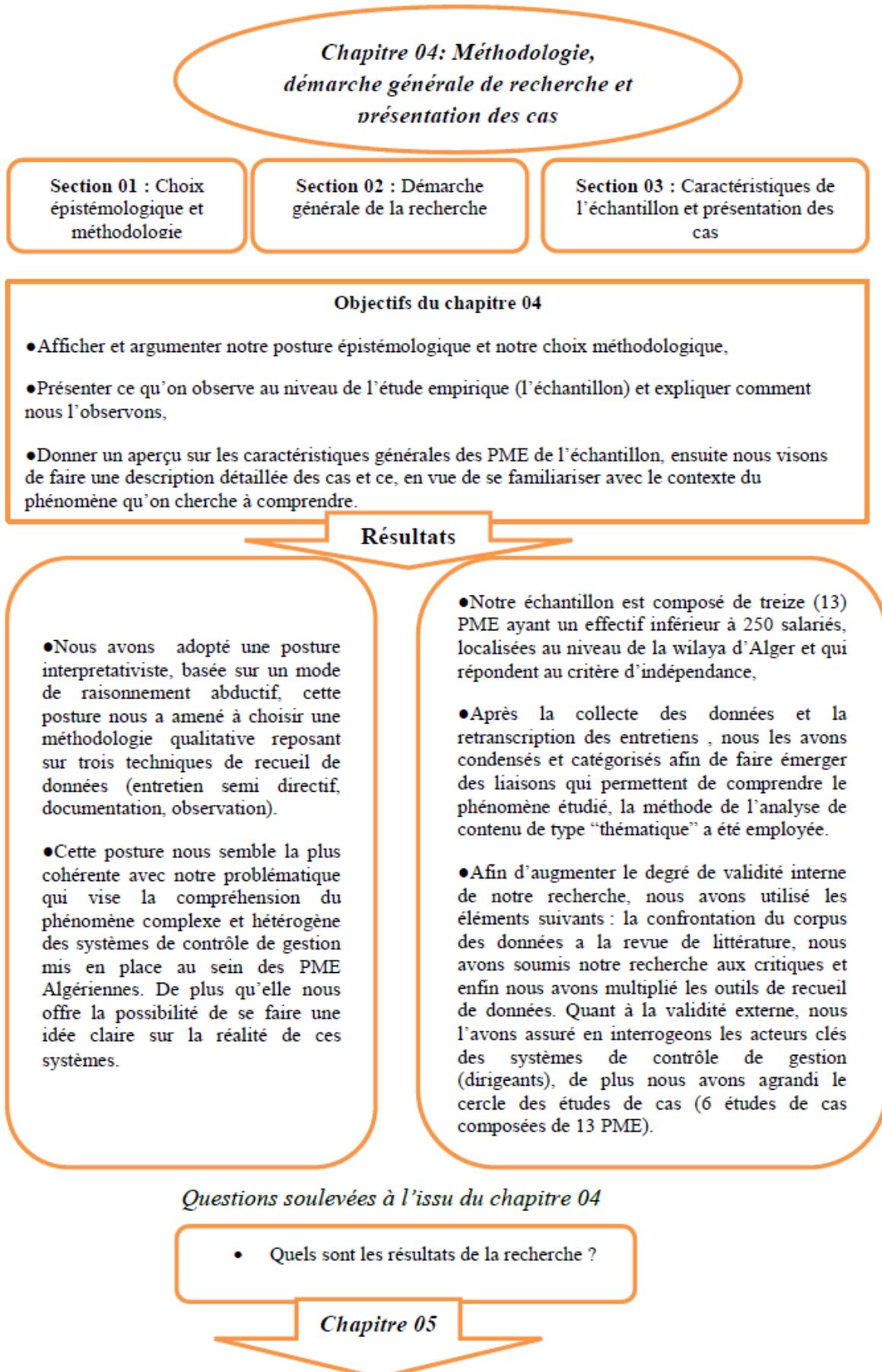
Après la collecte des données, nous les avons traitées sur plusieurs étapes. Nous avons commencé par la retranscription, en suite, nous avons procédé à la condensation et la catégorisation des données et ce en vue de réduire leur quantité énorme et pour faire émerger des liaisons entre les données qui permettent de comprendre le phénomène étudié.

Au niveau du même chapitre nous avons présenté les arguments sur lesquels on s'est appuyé pour assurer la validité interne, la validité externe et la fiabilité de la recherche.

La description détaillée des entreprises étudiées nous a permis de nous familiariser avec le milieu dans lequel évolue le phénomène qu'on vise à comprendre. Il s'agit donc de treize PME familiales situées au niveau de la wilaya d'Alger dont :

- La taille varie entre sept (07) et cent quarante (140) salariés,
- La majorité est âgée entre dix (10) à vingt (20) ans (46.2%),
- L'écrasante majorité a la forme juridique (SARL),
- Le plus grand nombre des PME étudiées activent dans le secteur de l'industrie et le secteur des services.

Schéma synthétique du chapitre 04



Chapitre 05: Observation des systèmes de contrôle de gestion (analyse descriptive)

Introduction du chapitre 05

Ce chapitre porte sur la description et la présentation des systèmes de contrôle de gestion des PME étudiées et ce, à partir de leur observation et de leur exploration.

Cette introduction donne lieu à rappeler que nous visons de développer une compréhension de la réalité des systèmes de contrôle de gestion au niveau du contexte spécifique de la PME. Cela exige d'accorder une considérable importance à la description de ces systèmes.

Notre démarche pour atteindre cet objectif s'articule autour de trois étapes.

Tout d'abord, il convient de préciser que nous nous situons dans une logique de découverte de la réalité des pratiques de contrôle de gestion dans un milieu spécifique (PME Algérienne), c'est pourquoi nous décrivons en détail les systèmes de contrôle de gestion, et ce en observant les pratiques de contrôle de gestion dans ces entreprises (étape 01) A l'issue de cette étape, nous cherchons à discerner le rôle assigné au contrôle de gestion (étape 02), ensuite, nous Identifions les acteurs impliqués dans le contrôle de gestion et pointer du doigt la position sa hiérarchique dans la PME (étape 03).

MEYSSONNIER .F (2019) a mis en exergue l'importance de développer des connaissances issues du terrain, « En matière de modalités des recherches sur le contrôle de gestion en PME, le développement des connaissances empiriques des pratiques et des réalités observables est une nécessité. ¹»

En quête de découvrir ce qui se fait en matière de contrôle de gestion dans les PME retenues dans le cadre de notre étude, Nous sommes posés les questions ci-dessous :

- Existe-il un service contrôle de gestion au niveau des PME étudiées?
- Dans le cas où un service contrôle de gestion n'existe pas, cela est-il synonyme de l'absence de la fonction contrôle de gestion ?
- Si non, en quoi consiste le contrôle de gestion dans ces entreprises ?
- Quels sont les pratiques de contrôle de gestion mises en place?
- Quels sont les pratiques les plus répandus ?
- Qu'est ce qui caractérise ces pratiques ?
- Ces pratiques répondent à quels besoins dans ces PME ?
- Qui sont les principaux acteurs impliqués dans le contrôle de gestion ?
- Quelle est sa position hiérarchique ?

¹ MEYSSONNIER. F, **le contrôle de gestion des entreprises de taille réduite**, Association Francophone de Comptabilité | « ACCRA », 2019/3 N° 6, P 79.

Section 01 : Présentation du système de contrôle de gestion dans la PME 01 et la PME 02 (cas 01)

1-Présentation des pratiques du contrôle de gestion dans la PME 01 et la PME 02 (cas 01)

La PME 01 et la PME 02 partagent le même système de contrôle de gestion². En vue d'étudier ce système, nous allons tout d'abord faire états des différents outils de contrôle de gestion à disposition des deux entreprises tout en exposant leurs principales caractéristiques. Nous allons ensuite nous intéresser au rôle que le contrôle de gestion joue dans l'entreprise. Enfin, nous cherchons à identifier les acteurs impliqués dans le contrôle de gestion.

Tout au long de la présentation qui couvre les aspects cités ci-dessus (outils de contrôle de gestion, leurs caractéristiques...etc), nous allons nous appuyer essentiellement sur les verbatim du dirigeant et ceux du comptable principal des deux PME.

1-1-Les outils de prévision

1-1-1-Activité de planification stratégique

L'activité de planification stratégique au niveau de la PME 01 et 02 consiste à fixer les objectifs stratégiques en suite assurer les moyens nécessaires pour les réaliser.

«Moi je trace la stratégie et je prépare les conditions nécessaires pour la mise en œuvre de la stratégie, cette stratégie se décline en plusieurs plan d'actions réalisable basé sur les moyen disponibles. Le directeur exécutif veille sur la réalisation du plan en coordonnant avec l'ensemble des services. » (Le DG), « A chaque fois qu'on se lance dans un nouveau projet, la première étape qu'on réalise est d'assurer le support (les moyens : mécanisme de travail, une équipe de travail qualifiée, ...). » (le DG)

Au niveau de cette entreprise trois plans existent, ils se présentent comme suit :

- **Le premier plan** : La durée de ce plan est de trois ans, il regroupe les objectifs à réaliser au niveau du marché local (marché Algérien)
- **Le deuxième plan** : La durée du deuxième plan est de cinq ans, il concerne plus précisément le marché de la région du Maghreb et Africain.
- **Le troisième plan** : La durée du troisième plan est de dix ans, il cible le marché mondial.

« Nous avons trois plans stratégiques, le premier s'étale sur trois ans, le deuxième sur cinq ans et le troisième sur dix ans. En plus de l'horizon temporel qui diffère d'un plan a un autre, chacun des trois plans cible un cadre géographique différent. Le premier vise le marché local, le deuxième vise le marché régional (région de l'Afrique du nord), et le troisième vise le marché mondial. Il est à préciser que le travail sur les trois plans se fait au même temps, c'est à dire, on travaille sur le plan stratégique local en même temps on avance sur les deux autres plans. Les plans fonction au même temps. » (Le DG).

1-1-2-La gestion budgétaire

Les budgets est une pratique qu'on retrouve au niveau de la PME 01 et 02. Ils sont préparés par le DG.

² Comme nous l'avons déjà expliqué au niveau de la figure 17, les deux PME (01 et 02) partagent le même siège social, le même dirigeant, ...le même staff administratif. Il s'agit aussi du même système de contrôle de gestion.

« Il existe des budgets et c'est le directeur général qui les prépare en fonction des besoins exprimés par chaque service. » (Le comptable principal)

Au niveau de la PME 01 et 02, la gestion budgétaire consiste à la fois à anticiper à travers la préparation des budgets prévisionnels qui permettent de traduire la stratégie de l'entreprise et d'effectuer le contrôle budgétaire à travers l'analyse des écarts budgétaires.

Les Budgets couvrent la totalité des services de l'entreprise (le service design et publicité, marketing et achats, commercial, production, etc.).

« Je vous donne l'exemple du service design et publicité. Si le service constate à travers les études qu'ils mènent que le produit n'a pas marché à cause du design, il demande un budget pour le relooker. D'abord, il prépare une étude sur la possibilité ou non de réaliser le produit en interne ou en chine pour attirer la clientèle. Actuellement les désigner travaille sur la saison 2019. En fonction des résultats des années précédentes. Tous les besoins sont exprimés directement au DG. » (Le comptable principal)

La construction des budgets au niveau de la PME 01 et 02 s'étale entre le mois de septembre jusqu'à la fin de l'année, elle se fait en trois étapes :

- Diffusion du plan d'action pour l'année à venir à l'ensemble des responsables a la tête de chaque service,
- La collecte des informations concernant les besoins exprimés par chaque responsable de service,
- Finalisation du budget a appliqué.

«Avant le démarrage de chaque nouvel exercice on fait un balayage des besoins de tous les services, exemple : le service commercial, je leurs demande, vous avez besoin de quoi pour réaliser le plan vulgarisée pour l'année prochaine, il répond j'ai besoin de un employé supplémentaire une secrétaire des fourgons, etc. Tout ça se prépare en mois de septembre, et octobre, pour qu'avec le début de l'année en met en pratique les budgets préparés. » (Le DG)

Le contrôle budgétaire régulier est assuré par le service comptabilité et finance, Leurs travail consiste à vérifier avec une fréquence mensuelle la consommation des budgets par chaque service.

«Le DG signe les ressources accordées à chaque service pour les prendre en considération au cours de l'année, nous en tant que service finance, nous recevons les documents du budget, c'est nous qui exécute tant que il est signé par le DG. » (Le comptable principal)

En plus du contrôle budgétaire que le service comptabilité et finance assure, il adresse des alertes aux personnes concernés dans le cas de dépassement des budgets. La synthèse de ces contrôles et alertes sont par la suite remontées au DG et au conseil d'administration.

« La comparaison, entre réalisations et estimations c'est moi et le conseil d'administration qui fait cette comparaison. Avant ça il y'a une comparaison préliminaire réalisée par le service des finances, donc ce service en plus du rôle de comparaison qu'il assure, il alerte les services concernée sur leur niveau de consommation de leurs budgets, donc chaque mois il communique aux services le niveau atteint des dépenses. Dans le cas de dépassement, ils demandent des explications et me remontent tout ça. Si il dépasse la consommation de son budget de plus de 5%, il faut qu'il explique et il faut qu'il fait attention par ce qu'il va se trouver face à un problème. » (Le DG)

Dans des cas vraiment exceptionnelles, le DG dégage une enveloppe supplémentaire et cela se fait après analyse de se dépassement. Les personnes impliquées dans ce dépassement indésirable doivent le justifier.

«Moi je dégage une enveloppe supplémentaire exceptionnellement selon l'importance de l'évènement juste pour débloquer la situation par ce que Sava se répercuter sur l'ensemble de l'entreprise, mais la personne qui n'a pas respecté son budget sera mal noté (je lui fait plus confiance). » (Le DG)

« Dans le cas d'écart, ou de dépassement de l'enveloppe, dès que c est engagé, il n y a pas de modification du budget.il ne faut dépasser le budget. Le DG dit qu'une fois je signe les budgets, il n y a pas de marche arrière. Il nous interdit de bloquer le processus, il nous pousse a faire des études fiable et correcte dès le départ pour ne pas avoir des écarts. » (Le comptable principal)

« Lorsqu'on se retrouve dans une situation de dépassement, le DG débloque l'écart mais juste pour sauver la situation après tout c'est lui qui va perdre mais la sanction aura lieu sous forme de prime, il y a des prime annuelle, pas dans le salaire, il revoit le parcours annuelle, sa concerne uniquement les responsable au niveau de l'administration. » (Le comptable principal)

1-2-Les outils de suivi

Le DG déclare qu'au niveau de la PME 01 et 02, chaque responsable de service établie un tableau de bord regroupant l'ensemble des indicateurs liés à l'activité de son service et le communique au DG de l'entreprise. De ce fait, plusieurs TDB existent (TDB commercial, TDB communication, TDB production, TDB comptabilité et finance...).

« Le responsable de chaque service me fait un tableau de bord qui englobe les indicateurs de son service. » (Le DG)

Le comptable principal confirme que chaque service établi un TDB relatif à son activité, *«Certes il existe des tableaux de synthèse mais ce n'est pas notre service qui s'en occupe ! ça se fait directement au niveau de chaque service. Ils informent le DG sur ce qui sont en train de faire. C'est à chaque service de transmettre l'information qui lui concerne au niveau des réunions des hauts responsables.» (le comptable principal)*

« Il n a y a pas une personne ou un service qui centralise les informations et les synthétise, chaque service transmet au dirigeant au cours des réunions les informations qui lui concerne. » (le comptable principal).

« Pour nous les responsables a la tête de chaque service est un contrôleur de performance pour son service, il fait des synthèses a travers les réunions de coordination et il nous remonte l'information, et il nous explique comment et pourquoi il a obtenu tel ou tel résultat. » (le DG)

1-2-1-Le tableau de bord commercial

Au niveau du TDB mensuel du service commercial on retrouve les indicateurs suivants :

- **Détail du CA réalisé (par famille de produit, par région etc.)** : cet indicateur est qualifié par le DG d'indicateur standard et classique mais très essentiel. Il rajoute que ce dernier permet un CDG sec,
- **Les commandes reçues,**

- **Degré de propagation du client par rapport à la gamme de produit proposée par l'entreprise :** L'entreprise voit qu'il est très important que le client touche à un maximum de produit proposé par l'entreprise, d'ailleurs ça fait partie de la stratégie de la PME 01 et 02 le fait que le client achète divers articles,
- **La fidélité des clients :** fidéliser le client est un élément essentiel pour la PME 01 et 02, ce qui justifie l'existence d'un indicateur qui prend en charge le suivi de cet aspect.
- **Le rapport entre les différentes dépenses et le CA :** (dépenses publicitaires, frais préliminaires...)
- **L'indicateur lié à la force de la marque (le branding)**

« Il existe par exemple un TDB bord, commercial, il contient l'indicateur CA, on mesure aussi le degré de propagation du client par rapport à notre gamme de produit, on tient compte aussi la fidélité des clients. Quand on parle de suivi de CA, on parle de ce qu'on appelle un contrôle de gestion sec. On cherche aussi à savoir l'effet des dépenses sur la publicité, bien sûr on ne voit pas les résultats immédiatement mais on le voit après 1 ou 2 années ou même plus.

Même chose pour les frais préliminaires à un projet, nous n'allons pas voir les résultats immédiatement tout cela doit être suivi. Nous regardons aussi de très près l'indicateur du branding (la marque), la logique dicte que plus la marque devient plus forte plus le CA évolue mais pas fortement en même temps, nous on peut avoir une estimation de la force de notre marque à travers les simples indicateurs des commandes qu'on reçoit et à travers la réputation de la marque et les échos du marché et pour avoir cela il nous sommes tout le temps à l'écoute du marché. Après on a les résultats à travers l'évolution. » (Le DG)

1-2-2-Le tableau de bord comptabilité et finance

Au cours de chaque réunion mensuelle, le service comptabilité et finance présente au DG les chiffres relatifs au niveau de la marchandise vendue, le CA facturé, les encaissements, les achats et la recap de la TVA ainsi que l'ensemble des impôts à payer pour le mois. La déclaration G 50 doit être présentée au DG avec des explications au moment de la réunion ensuite validé.

« En ce qui concerne les informations que nous service compta transmettons au DG, cela se fait une fois par mois afin de valider la déclaration G50, les thèmes abordés au cours de cette réunion c'est le chiffre d'affaire à déclarer. Mon rôle se limite à tout lui donner (les ventes, les encaissements, le CA facturé le non facturés ce qu'on a acheté, la recap tva...et je lui présente les différents scénarios » (le comptable principal).

Nous assurons aussi le suivi des opérations d'importation, par la suite fournir des indicateurs relatifs au déroulement des opérations d'importation est notre responsabilité.

« Notre service s'occupe uniquement de fournir les informations qui concerne la fonction comptable et l'approvisionnement (qui se fait sous forme d'importations). Le service compta assure les informations de type compta finance, banque, suivi des importations. » (le comptable principal).

1-2-3-Le tableau de bord visant l'évaluation des projets d'investissements

Au niveau de la PME 01 et 02, il existe aussi des indicateurs liés aux investissements que le DG regarde pour évaluer les projets d'investissements. Le DG nous explique qu'il regarde deux indicateurs pour évaluer un projet d'investissement, la rentabilité de l'investissement seul, et la rentabilité de l'entreprise d'une manière générale après l'introduction du projet d'investissement.

« Pour nous, l'indicateur qu'on regarde pour dire qu'un projet d'investissement est bon ou non, c'est la rentabilité. Nous on regarde deux types de rentabilité, le premier c'est la rentabilité du projet d'une façon séparée, et la rentabilité global de l'entreprise après la mise en place du projet. Je m'explique, par exemple, je prends la décision d'investir dans les jouets.

Cette décision a pour visé de gagner plus en vendant des jouets, ainsi que pour élargir la gamme de produits. L'intérêt derrière une large gamme de produit est dans le fait que quand le client viens acheter des jouets il achète aussi autre chose. Par exemple il achète d'autres produits... article scolaire ou quoi que ce soit. C'est à dire en cherche que le projet soit rentable en soi et rentabilise aussi les autres projets qui existent déjà. » (Le DG)

Le DG a cité aussi d'autre indicateurs a l'instar du bénéfice d'un projet, la rotation du bénéfice « Un dirigeant doit avoir une logique et une réflexion composée, c'est à dire, il doit faire rentrer dans ces calcul plusieurs paramètres visibles et non visibles.

Il faut se poser plusieurs questions, par exemple il ne faut pas voir les indicateurs les plus simple, a l'instar du bénéfice d'un projet, a titre d'exemple il faut se poser la question sur la rotation si elle est élevé ou non par exemple on peut composer une pourcentage de bénéfice faible par une rotation importante, par l'effet sur l'ensemble des produit de l'entreprise qui vont être influencé positivement. »(Le DG)

1-2-4-Le tableau de bord mensuel et comptes de résultat mensuel

Le DG de la PME 01 et 02 précise qu'il y'a un ensemble d'indicateurs qu'il regarde chaque mois pour contrôler la performance³. Il s'agit des indicateurs liés aux mouvements des stocks et de la trésorerie et le cash-flow. Le DG donne une importance aussi au compte de résultat et effectue des comparaisons entre compte de résultats estimatif (prévisionnel) et le compte de résultats après réalisation.

« Pour l'instant, notre mécanisme de contrôle de la performance consiste à contrôler les entrées et les sorties au niveau des stocks et de la trésorerie ainsi que le cash flow. Donc on contrôle mensuellement, la demande, les matières nécessaires pour réaliser la demande. » (Le DG)

« Mais je ne regarde pas tous les jours les indicateurs liées aux résultats par ce que ça ne prend sens que durant une période, juste au niveau de notre activité saisonnière. Par exemple, je regarde le compte de résultat chaque mois. Nous en tiens compte au niveau de nos tableau les estimations suivant les résultats estimatifs, et on compare si l'activité se déroule normalement tout il y a des changements ou anomalie. Nous on essaye de trouver des moyens pour alléger l'effet de l'activité saisonnière en introduisant des activités dans le période mort. Par exemple les jouet les lego les gadgets de la mer, la pâte a modeler. Le découpage du tableau se fond sur la spécialité de l'entreprise (activité saisonnière), il est important de comparer le cumul. » (Le DG)

En ce qui concerne la PME 02 qui est dans le secteur industriel et qui dispose d'un parc machine. Le DG donne de l'importance au degré de la saturation du matériel, il regarde donc l'indicateur (production/capacité de production théorique) et (stock/capacité de production).

« La deuxième entreprise industrielle, je regarde aussi la capacité du matériels, donc il faut que les ration qui traite la relativité entre la production réalisée et la capacité de production,

³ En plus des indicateurs présents au niveau des deux TDB commercial et celui de la comptabilité et finance présentés en détails ci-dessus.

le niveau des stocks et la capacité doit être regardé, c.-à-d., ne pas avoir des stocks énormes en présences de parc machine a capacité faible ou l'inverse, ce rapport doit être respecté, et tout ça se base sur la capacité de vente et distribution. » (le DG)

1-2-5-Les indicateurs regardés chaque dix jours

Le DG nous a parlé également d'indicateurs qu'il regarde chaque dix jour, il est question du CA, les stocks.

« Je contrôle le CA, chaque 10 jours, j'essaye d'interpréter et de faire des lectures » (le DG)

1-2-6-Les indicateurs regardés chaque jour

Il existe des indicateurs que le DG suit tous les jours. Il s'agit du des dettes à jour, créances a jour et le CA. Le DG insiste sur l'importance de ces indicateurs. Il insiste sur l'indicateur des stocks et rajoute qu'il doit être suivi de très près.

« J'ai des indicateurs que je suis chaque jour, les stocks, les dettes, les créances et le CA. Donc tous les jours avant 10 h du matin, je commence par la vérification des niveaux des différents stocks. Je trouve que les stocks représentent le nerf de la guerre, c'est le service le plus importants, toutes est liées aux stocks, quelque soi les efforts fournit (organisation, finance, moyen mobilisés, logiciels...). Si les stocks ne fonctionnent pas bien, tous va se passer mal. Pour moi la plus grande erreur est le fait de tomber en rupture de stock ou de sur-stocker. C'est pour cela que je donne une très grande importance aux suivi des stocks.» (Le DG)

En plus des indicateurs que le DG regarde avec une fréquence différente, il attire notre attention que la lecture et l'interprétation des indicateur doit être interalliée, croisée et profonde. Cela augmente les chances de mieux comprendre ce qui se passe au sein de l'entreprise et permet de prendre les décisions les plus propices en temps voulu.

«Moi je ne regarde pas chaque indicateur a part je regarde le fonctionnement des indicateurs ensemble. Comme ça, j'explique l'un par l'autre et je fais des lectures croisées. Moi j'ai une gestion holistique, et réaliste.» (Le DG)

1-3-Les outils d'analyse

1-3-1-Le calcul des couts et la fixation des prix

Le DG déclare qu'au niveau des deux PME, il existe une cellule costing qui prend en charge le calcul des couts, *« Nous avons un service costing (service des couts) » (Le DG)*. Le DG regarde de très près les couts, d'ailleurs il nous a déclaré qu'au départ c'était lui qui assurait les calculs des couts.

Le DG révèle que l'élément principal à tenir compte lors de la fixation des prix est le marché. Donc quel que soit le cout de revient, la politique des prix adopté au niveau des PME 01 et 02 dicte que c'est le marché qui décide le prix de vente.

«L'augmentation des prix des matières premières n'est pas synonyme d'augmentation du prix de vente. Il est possible qu'on se retrouve dans une situation dans laquelle le cout augmente mais le prix reste le même. Dans ce cas, c'est notre marge qui est touchée. Nous on tient compte les prix du marché. Le changement des prix de vente sont révisés en fonction du marché même si il y a une perte, nous cherchons à ne pas tomber dans le pire. » (Le DG)

Le comptable principale indique que techniquement, le calcul du cout se fait relativement à chaque opération d'importation⁴, il s'agit d'introduire ce qui suit : le montant de la facture d'achat, les frais de la banque relatifs à l'ouverture de la LC, le transport, le transit, le magasinage, la douane,...etc.

« Notre méthode, consiste à introduire toutes les dépenses en commençant par l'ouverture de la lettre de crédit, jusqu' ce que la marchandise arrive à notre dépôt. On commence par introduire le montant de la facture d'achat, les frais de la banque relatifs à l'ouverture de la LC, Le transport, le transit, le magasinage, la douane,...etc. Nous on fait ces calculs et on définit le prix de revient comptable. Le prix final avec lequel notre produit est vendu sur le marché est une décision qui appartient au DG. » (Le comptable principal).

En ce qui concerne le calcul du cout des articles produits au niveau de la PME 02, il se fait en tenant compte les formules de production et les données de la production.

« Pour le cas de la production, la MP, en fonction de la formule de production, plus les salaires l'énergie, les calculs se fond en fonction des données de la production. » (Le comptable principal)

Au niveau des deux PME, le calcul des couts prévisionnel se fait dans le cadre des études qui précèdent le lancement de nouveaux produits.

«Nous calculons les couts prévisionnels en se basant sur les informations issue des commerciaux relatifs à la possibilité de lancer de nouveaux produits sur le marché. A quels critères et à quel prix ? » (Le comptable principal)

1-4- D'autres outils de gestion⁵

1-4-1-Veille marketing et concurrentielle

La veille concurrentielle est une pratique fortement présente au niveau de la PME 01 et 02, le DG nous explique que les informations liées à l'environnement externe, plus particulièrement liées au marché et à la concurrence occupe une place centrale et fournit une base solide dans la prise de décision et dans l'orientation des choix à faire.

«Je dirai que si on cesse d'avoir les nouvelles du marché, cela signifie qu'on est des nouveaux par rapport à ce marché. Et le marché devient inconnu pour nous et on doit le connaître à nouveau, par ce que plusieurs choses ont changé. Chaque jour il y a du nouveau, et on doit tous les jours être au courant. Vous vous rendez comptes du nombre d'échantillons de marchandise et de conteneurs qui rentrent en Algérie.» (Le DG)

La veille concurrentielle au niveau de la PME 01 et 02 est assurée par le directeur marketing et des achats et ses équipes par le biais de nombreux outils. Parmi ces outils, le DG évoque internet, les foires, la participation aux réunions de la chambre de commerce et de l'export, les échos recueillis auprès des commerciaux, etc.

«Ce n'est pas moi qui fait la veille concurrentielle, aujourd'hui j'ai un directeur marketing et des achats qui s'entraide avec les commerciaux, on a 13 groupes de commerciaux. Les

⁴ En ce qui concerne la PME 01.

⁵ Afin de présenter les outils de contrôle de gestion identifiés au niveau des études de cas, nous nous sommes inspirés de la revue de littérature. Il s'agit de trois catégories d'outils (outil de prévision, outils de suivi et outils d'analyse). Nous avons introduit une quatrième catégorie dans laquelle on peut introduire des outils qui peuvent appartenir à plus d'une des trois catégories citées ci-dessus aussi bien ceux qui n'appartiennent à aucune de ces trois catégories.

moyens qu'on utilise le plus sont les échos des commerciaux, l'internet, les foires, être présent au niveau de la chambre de commerce et l'export, le suivi des actions de nos concurrents qu'on connaît parfaitement. Pour notre cas il y a des concurrents locaux et des concurrents internationaux. Nous poursuivons ce que font les locaux pour voir ce qui il faut faire pour gagner plus de part de marché localement, et les concurrents internationaux pour se préparer à les concurrencer et lever la barre et dépasser comme ça les locaux en cherchant à hisser vers le niveau international.» (Le DG)

Dans ce contexte, le directeur marketing me communique un reporting contenant les différentes analyses, comparaisons et lectures portant sur la dimension concurrentielle.

«Au niveau de notre entreprise il existe des reporting sous forme de tableaux comparatifs et analytiques qui vise d'analyser cette dimension de la concurrence. Mais nous comptons développer cela encore plus après l'introduction des ERP qui va nous permettre une analyse plus profonde. A travers la veille concurrentielle nous cherchons à répondre sur les questions suivantes : Quelles sont les principales gammes de produit chez nos principaux concurrents ? Comment se démarquer par rapport à la concurrence ? Est-ce que...en changeant l'emballage ?ou en changeant les couleurs ? Ou peut-être en changeant le design ?» (Le DG)

1-4-2-Manuel de procédures

Le DG de la PME 01 et 02 a révélé qu'il existe au niveau de l'entreprise un manuel de procédures. Il a évoqué la procédure relative au cycle vente, c'est à dire, qu'il existe au niveau de l'entreprise une procédure écrite (sous forme de tableau) communiquée à l'ensemble des acteurs concernés. La procédure consiste donc respecter d'une manière automatique (comme précisé par le DG) les étapes suivantes : proposer une offre au client, établir une proforma, en suite faire le order. Un rapprochement est réalisé entre les trois documents.

« Il existe sous forme d'étape tracée au préalable (procédures), offre, pro-forma, order, on est sensé contrôler les trois, après c'est le suivi des commandes, dans le cas d'écart dans le programme il faut qu'elle refait tout le cycle automatiquement, il n'a pas le droit de changer, tout t est écrit dans un tableau et tout le monde le respecte. » (le DG).

2- Les caractéristiques de ces outils de contrôle de gestion

2-1-La dimension fréquence de production des différents outils

Au niveau de la PME 01 et 02, la fréquence de production des différents outils se diversifie en fonction de la nature de l'outil en question. Le tableau suivant résume la fréquence de parution des différents outils.

Tableau N°58: Fréquence de parution des différents outils de contrôle de gestion au niveau de la PME 01 et PME 02

L'outil		La fréquence de parution
L'activité de planification stratégique	•Le plan stratégique relatif au marché local (Algérien)	Chaque trois an
	Le plan stratégique relatif au marché régional (Maghreb et Afrique)	Chaque cinq an
	Le plan stratégique relatif marché mondial	Chaque dix an
Gestion budgétaire	Les budgets	annuelle
	Le contrôle budgétaire	mensuelle
TDB	Le TDB de l'ensemble des services	mensuelle
	Groupe d'indicateurs (CA, stocks...)	Chaque 10 jour
	Groupe d'indicateurs (Dettes, créances, CA, stocks...)	journalière
Calcul des couts et fixation des prix	Fixation du prix de vente	Suivant les changements au niveau du marché
	Calcul du cout de revient (pour les produits importés)	A chaque opération d'importation
	Calcul du cout prévisionnel	Au lancement d'un nouveau produit
Veille concurrentielle	Veille concurrentielle	Tous les jours
	Reporting sur l'environnement externe	/

Source : réalisé par nous-même.

2-2-La diversité des indicateurs utilisés

La diversité des indicateurs utilisés au niveau de la PME 01 et 02 est particulièrement remarquable. Les divers indicateurs rencontrés intègrent des données financières et non financières, qualitatives ainsi que quantitatives et enfin des données qui se rapportent à l'environnement interne et a l'environnement externe. La diversité des indicateurs est marquée au niveau du tableau (Tableau N°59).

Tableau N°59: La diversité des indicateurs utilisés au niveau de la PME 01 et 02

La nature des données intégrées par les indicateurs	Indicateurs rencontrés (exemple tirés lors des entretiens)
Financière	<ul style="list-style-type: none"> • CA en valeur (da), • Commandes reçues en valeur (da) • Différents ratios (CA/dépenses publicitaires, CA/frais préliminaires) • Encaissements • Décaissements • Achats en valeurs (da) • Rentabilité d'un nouveau projet d'investissement, • Rentabilité de l'entreprise après la mise en place d'un nouvel investissement, • Recap de la TVA et impôts à payer, • Le bénéfice, • Cash-flow • Compte de résultats • Compte de résultats estimatifs (prévisionnel)
Quantitative non financière	<ul style="list-style-type: none"> • CA en volume (nombre d'unités), • Commandes reçues en volume (nombre d'unités), • Degré de propagation du client par rapport à la gamme de produits, • La rotation du bénéfice, • Mouvement des stocks (entrées, sorties) • Niveau des différents stocks (matières premières, produits finis...) • Rotation des stocks • degré de la saturation du matériel, • (production/capacité de production théorique) • (stock/capacité de production).
qualitative	<ul style="list-style-type: none"> • La fidélité du client, • Suivi des opérations d'importation (positionnement, délais...),
Environnement externe	<ul style="list-style-type: none"> • Nouveautés des produits au niveau du marché, • Principales gammes de produits proposées par les concurrents, • Données techniques sur les produits de la concurrence (design, emballage, qualité et prix...)

Source : réalisé par nous-même.

2-3-Le niveau de décentralisation des informations du contrôle de gestion

La masse d'information issues des différents outils et acteurs système de contrôle de gestion est à la fin destinée à être centralisée au niveau du DG. « *Le système de contrôle fonctionne comme suit : (10) dix points de contrôle devienne (5) cinq et (cinq) 5 deviennent (2) deux jusqu'à ce que tout se centralise à mon niveau.* » (Le DG)

Après avoir collecté toutes les informations, le DG effectue des lectures croisées et explique un indicateur par un autre.

«*Moi je ne regarde pas chaque indicateur a part je regarde le fonctionnement des indicateurs ensemble. Comme ça, j'explique l'un par l'autre et je fais des lectures croisées. Moi j'ai une gestion holistique, et réaliste.*» (Le DG). Le reste des acteurs n'ont de visibilité que sur la partie qui leurs sont propre.

3-Le rôle du contrôle de gestion dans l'entreprise

Le contrôle de gestion actuel assure le rôle suivant :

- Permet l'analyse des résultats et la rentabilité au sein de l'entreprise par service et par famille de produits à travers les TDB que chaque responsable élabore, aussi il fournit le suivi des performances et leur explications par les acteurs concernés.
- Détecte les obstacles qui retiennent l'entreprise à atteindre ses objectifs
- La préparation des budgets au niveau de l'entreprise incite à la fixation des objectifs chiffrés.
- C'est un outil d'aide à la décision,
«Il faut bien connaître le positionnement qui propice, je trouve que l'entreprise qui se trompe dans son positionnement ne saura jamais évoluer. Et celle qui se positionne bien peu se développer et rapidement. Pour faire le choix d'un bon positionnement il faut déjà avoir des informations au préalable concernant, les concurrent dans le domaine leur ressource les points leur capacité leurs part de marché leurs âge, tous cela aide dans le bon choix d'un positionnement. » (Le dirigeant de la PME 01 et PME 02).

Ce qu'attend le DG du contrôle de gestion dans l'avenir après la mise en place d'un ERP et le recrutement d'un contrôleur de gestion se résume dans les points ci-dessous:

- Assister les responsables à la tête de chaque service à améliorer leurs performances et être conscients de leurs erreurs et donc les aider à mieux faire leurs travail ;
- Offrir une vision holistique et globale de ce qui se passe au sein de l'entreprise qui permet de fournir des explications et analyses approfondies ;
- Assurer l'évaluation de la performance des employés ;
- Alerter les employés dans le cas d'écart et si les deux ensemble (contrôleur de gestion et employé) n'arrivent pas à régler le problème et y remédier, une intervention du DG doit avoir lieu ;
- Rendre la communication plus fluide ;
- L'identification des failles, et renforcer le système de gestion.

« Nous prévoyons pour bientôt recruter un contrôleur de gestion et introduire un ERP. Les responsables a la tête de chaque service ne sont pas conscients de leurs échecs et de ce qu'ils ratent. Donc, pour moi, le rôle que je prévois pour mon futur contrôleur de gestion est : aider les responsables de l'entreprise et attirer leur attention à ce qu'ils peuvent améliorer dans leur performance ; donner une vision holistique et globale ; expliquer aux responsables les différents effets et l'impact des uns sur les autres. Donc il assure l'évaluation de la performance des employés et le plus important est le fait de les alerter dans le cas où il le faut le faire, et si les deux ensemble n'arrivent pas à régler et y remédier dans ce cas j'interviens. Il faut avoir l'esprit d'équipe et mettre l'intérêt de l'entreprise avant tout il faut que l'employé signale qu'il n'arrive à gérer tel ou tel pour qu'on lui apporte de l'aide. La communication est importante. Je trouve que le contrôleur de gestion pourra identifier les failles il va fortifier ma gestion. »

4-Les acteurs et positionnement hiérarchique du contrôle de gestion

Au niveau de l'organigramme⁶ de la PME 01 et la PME 02, il n'existe pas un service contrôle de gestion et le poste de contrôleur de gestion n'existe pas. Le contrôle de gestion est donc réalisé par un ensemble d'acteurs. Il s'agit principalement du DG en collaboration avec les responsables de l'entreprise.

⁶ Voir la figure N 18.

« Le système de contrôle fonctionne comme suit : (10) dix points de contrôle devienne (5) cinq et (cinq) 5 deviennent (2) deux jusqu'à ce que tout se centralise à mon niveau. » (Le DG)

Après avoir collecté toutes les informations, le DG effectue des lectures croisées et explique un indicateur par un autre.

«Moi je ne regarde pas chaque indicateur à part je regarde le fonctionnement des indicateurs ensemble. Comme ça, j'explique l'un par l'autre et je fais des lectures croisées. Moi j'ai une gestion holistique, et réaliste.» (Le DG)

Le reste des acteurs n'ont de visibilité que sur la partie qui leurs sont propre.

Tableau N°60: Synthèse des résultats sur le contrôle de gestion dans la PME 01 et 02

Les outils de contrôle de gestion	Le plan stratégique relatif au marché local (Algérien), plan stratégique relatif au marché régional (Maghreb et Afrique), plan stratégique relatif marché mondial, les budgets, le contrôle budgétaire, le TDB de l'ensemble des services, groupe d'indicateurs (CA, stocks...) a voir tous les 10 jours, groupe d'indicateurs (Dettes, créances, CA, stocks...) a voir tous les jours, fixation du prix de vente, calcul du cout de revient (pour les produits importés), calcul du cout prévisionnel, veille concurrentielle, reporting sur l'environnement externe.
Les caractéristiques de ces outils de CDG	<ul style="list-style-type: none"> • Fréquence de parution consécutivement aux outils cités ci-dessus : Chaque trois an, chaque cinq an, chaque dix an, annuelle, mensuelle, mensuelle, chaque 10 jour, journalière, suivant les changements au niveau du marché, chaque opération d'importation, au lancement d'un nouveau produit, tous les jours. <p>La diversité des indicateurs utilisés : Indicateurs financiers et quantitatifs non financier, indicateurs qualitatifs, indicateurs liés a l'environnement externe.</p> <p>Le niveau de décentralisation des informations du contrôle de gestion : centralisé au niveau du DG.</p>
Le rôle du contrôle de gestion	<ul style="list-style-type: none"> • Permet l'analyse des résultats et la rentabilité par service et par famille de produits, • fournit le suivi des performances et leurs explications par les acteurs concernés, • Détecte les obstacles qui retiennent l'entreprise à atteindre ses objectifs, • La préparation des budgets au niveau de l'entreprise incite à la fixation des objectifs chiffrés, • C'est un outil d'aide à la décision.
Acteurs du contrôle de gestion	<ul style="list-style-type: none"> • Le DG, • Les responsables dans l'entreprise.

Réalisé par nous-même.

Section 02 : Présentation du système de contrôle de gestion dans la PME 03 (cas 02)

1-Les outils du contrôle de gestion

Dans ce qui suit nous allons étudier le système de contrôle de gestion dans la PME 03. Il s'agit d'abord de présenter le système de contrôle mis en place à travers l'ensemble de ses outils et leurs caractéristiques. Ensuite nous allons nous intéresser à leur compréhension en exposant les facteurs de contingences à l'origine de ces pratiques. Enfin nous allons afficher le rôle assigné au contrôle de gestion dans la PME 03.

1-1-Les outils de prévision

1-1-1-Gestion des flux de trésorerie (ou suivi de trésorerie)

Le dirigeant de la PME 02 accorde une grande attention à la gestion des flux de la trésorerie. Il déclare que la trésorerie représente le point de départ pour l'ensemble des activités de l'entreprise, entre autre, les approvisionnements, la production, le commercial.

En effet, la gestion des flux de trésorerie repose en grande partie sur l'anticipation.

« Après avoir vendu le produit... pour récupérer notre argent, c'est la galère ! Nous arrivons à gérer nos recouvrement très difficilement, par ce que on est plus dans des prévisions plus que dans le concret. Par exemple, on prévoit d'assurer le recouvrement dans 15 jours mais réellement on a rien de fixe et rien de sure. » (Le dirigeant de la PME 02)

Le recouvrement représente la principale ressource de l'entreprise qui permet d'assurer le financement de différentes dépenses (achats, salaires des employés, impôts...) engagées dans le cadre de l'activité de l'entreprise.

1-1-2-Gestion budgétaire

Au niveau de la PME 02, la démarche budgétaire est fondée sur l'anticipation des flux financier. Le premier budget à préparer est celui de la trésorerie. Ils en résultent d'autres budgets liés à l'exploitation, à l'instar du budget commercial, budget de production et le budget des achats. Un budget marketing existe au niveau de cette entreprise.

Il convient de préciser que ces budgets prévisionnels sont préparés au début de l'année. Ils sont couplé à des pratiques de contrôle budgétaire qui permettent la détection des écarts, les analyser pour prendre des décisions propices.

« Le premier budget qu'on prépare est le budget de la trésorerie, en réalité c'est les ventes mais c'est en fonction du recouvrement que peut préparer des budget. Il faut préciser que nous préparons des budgets annuel pour chaque service, c.-à-d., budget des achats, budget de la production et enfin budget commercial. Nous préparons aussi des budgets pour chaque marque. Tous ces budgets fixé le début de l'année, ils peuvent changer et c'est en fonction de l demande et des ventes. »

Pour le marketing, c'est un forfait mensuel, aussi il partit variable en fonction des services assurés, par exemple c'est différent quand on fait des animations, si on doit faire des compagnes. Et pour les écarts, d'une façon générale, on essaye de ne pas avoir des écarts ou dépassements du budget. Jusqu'à 5 à 10 % je peux faire passer mais si ça dépasse je refuse de dégager un budget complémentaire. » (le dirigeant de la PME 02)

Le dirigeant fait des analyse de la demande ce qui lui permet de prépare de prendre la décision d'investir ou non. Dans le cas où il décide d'investir, un budget d'investissement annuel et élaboré.

« D'après nos analyse il y'a la demande nécessaire au minimum pour rentabiliser le matériel prévu, et si elle sera à nouveau saturée on fera un nouveau plan de réinvestissement, et ainsi de suite et ça se passe comme ça. », « C'est normal, on établit un budget d'investissement annuel, en général ces les machines les outils, et quand ces des petits investissements on peut les faire au milieu de l'année. »(le dirigeant de la PME 02)

1-2- Les outils de suivi

Il s'agit des tableaux de bord, au niveau de la PME 03, il existe 03 types de tableau de bords :

1-2-1-Le TDB stratégique

Le tableau de bord stratégique de la PME 03 vise de mesurer la performance de l'entreprise en fonction de plusieurs axes. Il est constitué d'indicateurs liés à la stratégie de l'entreprise. Essentiellement, les indicateurs utilisés (indicateurs financiers: créances..., indicateurs physique : les stocks, commandes..., indicateur qualité, les différentes statistiques sur les ventes et sur la satisfaction des clients, indicateurs de rentabilité des investissements, etc.

« Les premier indicateur que je regarde sont les indicateurs financiers. Certes les indicateurs financier sont les plus important mais pour la gestion des autre services comme la production, nous avons besoins d'autres indicateurs tel que les différents stocks. MP, PF, combien on doit produire, combien on doit commander les différent MP bouchon carton...on est obligé de suivre les services en fonction de la vision de chaque service. » (le dirigeant de la PME 03).

1-2-2-Le TDB de gestion

Le tableau de bord de gestion est préparé une fois par mois, il consiste à comparer des prévisions aux réalisations effectives relatives à l'ensemble des services de l'entreprise, et ce dans le but de mettre en place des actions correctives appropriées.

«En vue d'assurer un certain équilibre entre les entrés et les sorties, je regarde souvent les indicateurs qui me permet ça. Mon tableau est divisé entre trois blocs essentiels, prévisions réalisations et écarts, ce tableau de bord touche a tous les services de la structure. » (le dirigeant de la PME 03)

1-2-3-Le TDB opérationnel

Au niveau de la PME02, trois tableaux de bord opérationnels sont préparés. Etant donné, chaque responsable (le directeur commercial et le directeur de production) établie son propre tableau de bord, cela leurs permet d'évaluer leurs performances et de mesurer le degré d'avancement dans les plans d'actions, ainsi qu'il va servir dans la gestion de leurs équipes.

« Chaque responsable fait son propre tableau de bord, c'est plus pour lui et pour qu'il gérer son équipe, pour moi les chiffre sont établi au départ, les responsables préparent leur tableau pour qu'ils se retrouvent par rapport à ce que j'ai demandé et pour expliquer leur rendement et ce qui c est passé.» (Le dirigeant de la PME 03)

Le dirigeant prépare aussi un autre TDB opérationnel hebdomadaire qui lui permet de se faire une idée sur les différentes activités (production, ventes et stocks), il est beaucoup moins détaillé que le TDB de gestion.

1-3- Les outils d'analyse

1-3-1-Le calcul des couts

Le calcul des couts est une pratique que le dirigeant de la PME 02 à mise en place pour répondre aux besoins d'informations nécessaires a la prise de décision.

La finalité des calculs de prix au niveau de la PME 02 peut être synthétisée dans les points suivants :

- Fixation des prix de vente
- Calcule des marges
- Analyse des charges (fixes, variables...)

« En fait, ça commence du calcul du cout du produit jusqu' au calcul du prix de vente. Pour quoi exiger ce prix de vente et non pas celui-là ! Pour quoi exiger une marge de 25%, de 30% jusqu'à 50%, c'est selon le produit. Aussi les calculs des couts sert à déterminer les charges, quel sont les charges fixes variables ? Occasionnel ? imprévisibles ? Des fois on se retrouve face a des accidents qu'on ne peut pas prévoir, une machine qui est en panne, face a cette situation on est donc obliger de calculer cette petite marge de sécurité. Pour ne pas tomber dans le piège on doit être vigilant de ce côté-là. » (Le dirigeant de la PME 02)

- Voir dans quelle mesure l'entreprise a la capacité d'assurer une stabilité dans ces prix de vente

« On essaye d'avoir une stabilité des prix au minimum pour une année, après si on change de prix c'est en raison d'une hausse dans les éléments du cout, MP ou autres. En générale, quelques soit les changements dans les prix, nos marges sont pratiquement les mêmes, il s'agit d'un pourcentage à partir de l'ensemble des charges. » (Le dirigeant de la PME 02)

Le dirigeant de la PME 02 nous a identifié les charges intégrées dans le calcul des couts. Il s'agit des charges liés a l'achat, a l'instar de prix d'achat de la matière première et les emballages utilisés (bouteilles, bouchons, étiquettes, le carton nécessaire pour la vente), ainsi que les droit de douanes, la différence de change puisque l'approvisionnement s'effectue par le biais des importations. Le dirigeant a mentionner aussi d'autre charges tels que les impôts et les charges liés a la production. Ses calcule se base sur l'addition des charges cités ci-dessus et diviser le tous sur la quantité.

Les différents calculs de couts sont assurés par le dirigeant de la PME 02. Il effectue ces calculs pour se faire des prévisions des couts dans le cas de lancement d'un nouveau produit. En outre, ils sont révisés dans le cas de hausse des éléments qui constituent le cout.

« C'est moi (le gérant) qui fait les calcul des couts. Je les calcule au lancement, après le contrôle des couts je le fait en fonction des changements, par exemple si les droits de douanes changent on doit recalculer, et l'entreprise décide si on assume le changement en plus ou on augmente nos prix Généralement dans le cas de variation de 2 jusqu' à 3 %, on assume mais au-delà de ce pourcentage, il faut réviser les prix à la hausse. En fait il y a une marge de sécurité qu'on a constitué pour absorber les variations fréquentes des prix des matières premières. Nous on essaye d'avoir une moyenne mais après si la hausse deviens fréquente et les prévisions disent que ça ne va pas descendre nous a notre tours en augmente le prix. » (le dirigeant de la PME 02)

Le dirigeant de la PME 02 nous explique les implications du marché sur la fixation des prix.

« Le marché influe les prix au lancement du produit, mais une fois le prix fixé c'est bon. Au départ on fait une étude sur le marché pour voir ce qu'il se vend et à quel prix ? Après on voit comment peut-on se positionner (plus chère ou moins chère). Ça se joue au départ. Si on décide de vendre le produit à 200 da, on regarde ce qu'il y'a sur le marché, exemple le marché a besoin d'eau de Cologne, c'est à combien sur le marché ? Nous nous posons la question ou est-ce qu'on veut se positionner premium ou masse ? Et en fonction de notre choix masse ou premium on essaye avoir le prix qui nous permet d'être compétitif et le produit va se vendre à ce prix pendant un bon moment jusqu'à ce que le cout change.» (le dirigeant de la PME 02)

1-4- D'autres outils de gestion

1-4-1-Veille concurrentielle et benchmarking externe

Afin d'atteindre une performance meilleurs, la PME 02 pratique la veille de terrain à travers les informations les plus utiles sur ce qui se fait en terme d'animations, et de promotions par les concurrents et sur les tendances du marché que les commerciaux lui apportent. Le benchmark externe est un outil utilisé assez souvent par la PME 02. Il permet de prévoir, d'agir et de devancer les concurrents.

« Nous surveillons systématiquement la concurrence, nos produit doivent suivre les nouveautés du marché. On cherche tous le temps à savoir nos concurrents ce qu'ils ont ? leurs produits sont de quelle qualité ? à quelle prix ils vendent? Donc nos clients on les connaît ils sont répertoriés et on les suit, et ces les commerciaux qui nous apportent toutes ces informations-là, c'est eux qui sont sur le terrain, et nous ramène l'information, concernant les propositions et les promotions que fond les concurrents et nous essayons de s'aligner ou de devancer les concurrents. » (le dirigeant de la PME 02)

2- Les caractéristiques de ces outils de contrôle de gestion

2-1-La dimension fréquence de production des différents outils

Au niveau de la PME 03, la fréquence de parution des outils de contrôle de gestion diffèrent en fonction du besoin du dirigeant en matière d'information que chaque outil fournie. Donc, c'est en fonction des besoins pour la prise de décision, que la fréquence de parution se détermine. Le tableau N°61 résume la fréquence de parution liée à chaque outil.

Tableau N°61: Synthèse des pratiques du contrôle de gestion dans la PME 02

Les outils de CDG		
	Contenu	Fréquence
TDB stratégique	<ul style="list-style-type: none"> • Indicateurs financier et non financier • Indicateur quantitatif et qualitatif • Il touche à tous les services de la structure 	/
TDB de gestion	<ul style="list-style-type: none"> • Indicateurs financier et quantitatifs • Il touche à tous les services de la structure • Il vise à comparer entre prévisions et réalisations 	● Mensuel
TDB opérationnel	<ul style="list-style-type: none"> • Un TDB opérationnel commercial • Un TDB opérationnel production • Un TDB opérationnel permettant de vérifier les grands axes et l'équilibre de l'entreprise 	● Hebdomadaire
Calcul des couts	<ul style="list-style-type: none"> • Calcul du cout d'approvisionnement • Calcul du cout de production • Calcul du cout de revient 	<ul style="list-style-type: none"> ● Prévission : au lancement d'un nouveau produit ● Révision : hausse dans les prix des MP
Gestion de la trésorerie	<ul style="list-style-type: none"> • Prévisions des recouvrements • Suivi des échéances de paiement (fournisseurs) • Suivi du cash-flow 	● Au quotidien
Budgets prévisionnel	Budget de trésorerie Budget des achats Budget production Budget commercial Budget marketing Budget d'investissement	● Annuel
Contrôle budgétaire	<ul style="list-style-type: none"> • Les budgets peuvent changer en fonction des ventes • Dans le cas d'écart qui nécessite de dégager une enveloppe supplémentaire cela est possible si elle ne dépasse pas 2 à 3 % 	● Périodiquement
Veille concurrentiel benchmarking externe	<ul style="list-style-type: none"> • Les commerciaux remontent les informations utiles du marché et des concurrents 	● Quotidiennement
Veille technologique	<ul style="list-style-type: none"> • Présence au niveau des salons et foires dédié au domaine cosmétique 	/

Source : réalisé par nos soins.

2-2-Délais de production des outils de contrôle de gestion

Le dirigeant dispose d'un logiciel qui lui optimise le temps et l'effort de produire des outils de contrôle de gestion, il déclare a mainte reprise qu'il a l'information qu'il veut instantanément.

« Mais au cours de l'année j'ai ce logiciel qui me facilite l'accès à l'information il me donne tous les états que j'ai besoin (ce que nous avons produits, tous ce qui est rentré, tous ce qui est sortie, tous ils sont à jour) si j'ai besoin d'un état ou de quoi que ce soit je l'imprime instantanément. » (Le dirigeant de la PME 03)

2-3-La diversité des indicateurs utilisés

Les indicateurs utilisés au niveau de la PME 03 sont d'une grande variété, indicateurs financiers et non financier, les indicateurs quantitatifs et qualitatifs, les indicateurs interne et externes. Il s'agit aussi d'indicateurs orientés à des fins prévisionnels et d'autres orientés à des fins de suivi.

2-4-Le niveau de décentralisation des informations du contrôle de gestion

L'acteur principal du contrôle de gestion au niveau de la PME 03 est le dirigeant. C'est lui qui produit l'information du CDG, et c'est lui qui l'utilise. Il s'agit donc d'une grande centralisation de l'information issue du contrôle. Le dirigeant déclare que les autre responsable (directeur commercial et directeur de production sont censés être au courant, le cas opposé signifie qu'ils ne font pas bien leurs travail.

3-Le rôle du contrôle de gestion dans l'entreprise

✓ Appui pour suivre son activité et prendre des décisions :

Le dirigeant de la PME 03 affirme que les outils du contrôle de gestion qu'il dispose lui permettent d'avoir une idée précise de ce qui se passe au niveau de son entreprise et lui sert d'outil central d'aide à la décision et pour mener à bien ses mission de gestionnaire.

« Pour répondre aux besoins de la gestion mon logiciel⁷ me donne tous les états dont j'ai besoin (ce que nous avons produits, tous ce qui est rentré, tous ce qui est sortie, tous ils sont à jour) si j'ai besoin d'un état ou de quoi que ce soit je l'imprime instantanément. » (le dirigeant de la PME 03)

✓ Favorise le développement du volet stratégique

Le contrôle de gestion mis en œuvre dans la PME 03 fournit la matière nécessaire et dégage du temps libre pour le dirigeant moyennant de se consacrer plus à la gestion stratégique de l'entreprise, et tous ce qui en sort. Par exemple réfléchir sur les investissements à faire, l'orientation stratégique de l'entreprise, etc.

✓ Permet d'intervenir avant que ça soit trop tard

Le dirigeant de la PME 03 déclare que le contrôle de gestion donne lieu à vérifier les différents axes d'équilibre lui permet de détecter les anomalies de tous type (oublies, erreurs, tricheries, vols...) au bon moment et agir avant que ça soit trop tard.

« Le contrôle est très important dans mon entreprise. Je trouve qu'il doit être fréquent, pour que les solutions interviennent rapidement et avant que ça soit trop tard. ça m'arrive de m'absenter pendant 2 ou maximum 3 jours quand je serai sur place tous doit être contrôlé. Donc il ne faut que ça dépasse 2, 3 jours. Donc même si je suis absent pendant une semaine pour des raisons quelconque on quand je rentre je refais toute la semaine. »

⁷ Le logiciel représente un outil d'excellence du CDG au sein de la PME 03.

Il existe un ensemble de facteurs qui ont permis aux outils de contrôle de gestion dans la PME 03 d'assurer le rôle qu'il représente. Il s'agit de :

- ◆ **Des outils sur mesure :** L'ensemble des outils de contrôle de gestion existants ont été adaptés aux particularités de l'entreprise (activité, structure organisationnel, contexte économique...) ainsi qu'aux besoins d'informations spécifiques du dirigeant.
- ◆ **Des outils flexibles et évolutifs:** Avoir des outils de contrôle de gestion n'est pas un objectif en soi. Pour le dirigeant de la PME 03 l'aspect souple et capacité d'adaptation de ces outils aux nouveaux besoins est essentiel. Cela, permet de toucher la finalité de ces outils qui se résume en outil d'aide à la décision.

4-Les acteurs et positionnement hiérarchique du contrôle de gestion

Au niveau de la PME 03, il n'existe pas un service contrôle de gestion, ni le poste d'un contrôleur de gestion. Le contrôle de gestion est assuré par le dirigeant de la PME 03. Ce dernier s'appuie énormément sur le logiciel qui a été conçu spécialement à l'entreprise. L'alimentation de ce dernier en données se fait par le dirigeant, directeur commercial, et l'assistante de direction.

Tableau N°62: Synthèse des résultats sur le contrôle de gestion dans la PME 03

Les outils de contrôle de gestion	TDB de gestion, TDB opérationnel, TDB stratégique, Calcul des coûts, Gestion de la trésorerie, Budgets, prévisionnel, Contrôle budgétaire, Veille concurrentiel benchmarking externe, Veille technologique
Les caractéristiques de ces outils de CDG	<ul style="list-style-type: none"> • Fréquence de parution consécutivement aux outils cités ci-dessus : mensuel, hebdomadaire, ce n'est pas connu, prévision : au lancement d'un nouveau produit, révision : hausse dans les prix des MP, au quotidien, annuel, périodiquement, quotidiennement. • Délais de production des outils de Contrôle de gestion : Instantanément <p>La diversité des indicateurs utilisés : Indicateurs financiers et non financier, quantitatifs et qualitatifs, interne et externes. Des indicateurs orientés a des fins prévisionnels et d'autres orientés a des fins de suivi.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Le niveau de décentralisation des informations du contrôle de gestion : centralisé entre les mains du dirigeant
Le rôle du contrôle de gestion	<ul style="list-style-type: none"> • Appui pour suivre son activité et prendre des décisions • Favorise le développement du volet stratégique • Permet d'intervenir avant que ça soit trop tard
Qualités des outils identifiés	<ul style="list-style-type: none"> • Des outils sur mesure : • Des outils flexibles et évolutifs
Acteurs du contrôle de gestion	<ul style="list-style-type: none"> • Le dirigeant

Source : réalisé par nous même

Section 03 : Présentation du système de contrôle de gestion dans la PME 04 (cas 03)

1-Les outils du contrôle de gestion

Ci-dessous sont relatés les outils de contrôle de gestion constatés au niveau de la PME 04. Ils peuvent être organisés au tour de trois catégories d'outils (outils de prévisions, outils de suivi et outils d'analyse).

1-1-Les outils de prévision

1-1-1-Plan d'action (programme prévisionnel de production)

Après un balayage des différentes commandes reçues, le dirigeant établit un plan d'action au niveau duquel il privilégie les initiatives les plus importantes pour répondre à la demande de sa clientèle. Ce plan d'action sert de guide offrant un cadre pour la concrétisation de production. Compte tenu de la place centrale de l'activité de production au niveau de la PME 04, le dirigeant penche à donner le nom de programme de production à ce plan d'action.

Ainsi, au niveau de ce programme de production, le dirigeant établit quels seront les machines chargés de l'exécution de tel ou tel commande et quel sera le temps nécessaire pour la réalisation de chaque commande.

« Il est tout à fait normale qu'on prépare des plans d'actions, mais d'après notre expérience dans ce domaine qui est caractérisé par l'émergence d'imprévus, de type panne au niveau des machines. Conséquemment, des décalages parfois énormes se produisent dans les programmes. On s'est habitué à devenir flexible, ce qui fait que il faut qu'on prend en considération ce facteur qui est la principale raison du manque d'efficacité des plans d'actions. » (le dirigeant de la PME 04)

« Chaque semaine, je me situe, et je vérifie le CA, les produits qu'on a fabriqués en quantité et je vérifie les commandes reçues, il y a des commandes fixes (que vous pouvez aller dans le cadre de contrats morales ..., comme nous avons d'autre type de commandes moins fréquentes. Après cela, je prépare mon programme de production, et je décide, tel machine doit être programmée avec tel moule, pour tant de jours, après avoir effectué les calculs nécessaires pour connaître la durée au cours de laquelle la machine sera occupée. Pour pouvoir programmer les autres commandes qui seront satisfaites par la même machine. » (Le dirigeant de la PME 04).

1-1-2-Plan prévisionnel d'investissements

De par la particularité de l'activité de la PME, il y a possibilité d'investir dans les moules dont la valeur est insignifiante par rapport à celle des machines. Le dirigeant investit assez souvent dans les moules.

« Je vous donne un exemple lié à notre activité, nous on investit dans les moules assez souvent, c'est-à-dire, on exploitant la même machine on peut faire plein de produits juste en changeant de moule. Le coût de ces moules est nettement insignifiant par rapport à celui de la machine. » (le dirigeant de la PME)

Dans ce contexte, le dirigeant se fonde sur sa connaissance du marché et des tendances pour investir et faire le choix des moules à acquérir.

« Je m'explique, l'investissement c'est moi qui le fait, je connais les produits sur lesquels j'investi, j'ai une connaissance sur leurs marchés, par ce que je suis dans l'atelier et que tel

produit marche ou non en fonction des quantités commandées donc je connais parfaitement la tendance.» (le dirigeant de la PME)

Par la suite, un plan prévisionnel d'investissement (investissement de type, moules) est établi. En plus du choix des investissements, le dirigeant tiens comptes, les ressources financières nécessaires pour concrétiser l'investissement et sur quelle période. Il est question donc d'un outil de pilotage qui permet d'exprimer de manière exhaustive l'ensemble des projets et leur découpage dans le temps. Le dirigeant souligne que le financement des investissements d'une façon générale au niveau de son entreprise est exclusivement par autofinancement, et que son entreprise n'a jamais obtenu crédit bancaire.

« En ce qui concerne les investissements, nous les acquérons uniquement par les bénéfices dégagés, autofinancement, nous évitons le risque de ne pas pouvoir payer la banque, d'ailleurs on a jamais fait de crédits bancaire a ce jours. Donc notre décision a investir ou non se base sur deux facteurs (l'argent disponible et la demande des clients) » (le dirigeant de la PME)

1-2-Outils de suivi

Chaque jour, l'agent commercial prépare pour le dirigeant de la PME 04 un état des ventes et des achats, et celui des entrées et sorties. A travers les déclarations du dirigeant, on comprend que le suivi de l'activité se fait en étant présent continuellement sur le terrain.

Le dirigeant révèle qu'il gère par intuition et qu'il est au courant de ce qui se passe grâce à son immersion et implication dans le management opérationnel. Il souligne aussi que cela lui permet d'avoir une idée assez claire sur le CA, la réalisation des commandes, les crédits, les dettes et les stocks, etc. Dans ce contexte, le dirigeant recourt aux outils de suivi périodiquement, chaque deux ou trois mois, il demande des états périodiques des positions des commandes, crédits clients, CA, etc.

« J'ai des indicateurs a suivre d'un rythme journalier, comme j'ai des indicateurs à voir tous les deux ou trois mois. L'agent commercial m'établit l'état journalier, achat vente, entrées sortie. On fait les états des clients, et la position des commandes périodiquement à la demande (trois mois deux mois) ... c'est juste pour avoir une idée, généralement je suis au courant de tout mais approximativement, par ce que je suis dedans, je suis tellement près des activités, position, crédit, CA. Je suis dedans par ce que j'ai pas un autre choix. Je gère par intuition, par exemple dans mes quêtes de recrutements les jugement que je fais sur les candidats a 50% sont les bon. » (le dirigeant de la PME 04)

De ce fait, les outils de suivi peuvent se résumer en ce qui suit :

- Etat journalier des ventes et des achats, des entrées et des sorties,
- Etat périodique (chaque deux ou trois mois) des positions des commandes, crédits clients, CA.

1-3-Outil d'analyse

La PME se situe loin de la logique de l'analyse des écarts qui permet en générale d'appréhender les raisons à l'origine de son efficacité et de son non efficacité. Pour le dirigeant, la principale raison de l'inefficacité est connue.

Il s'agit du problème majeur de la ressource humaine non qualifiée.

« Je dirai que le principale problèmes que nous rencontrons dans notre gestion est le manque de qualification de la main d'œuvre sur le plan technique. Surtout par ce qu'il s'agit d'un domaine assez complexe sur le plan technique, et la sur le marché nous n'avons pas pu recruter des gens compétents qui peuvent assurer le volet technique qui est essentiel pour nous. »,

Le dirigeant évoque le même problème dans un autre passage, « Je vous raconte sa pour mieux vous expliquer la réalité du manque des qualifications, technique dans notre pays, dans ce domaine on est vraiment profondément touchés. Je vous rajoute que le problème rencontrer par rapport à la main d'œuvre ne se limite pas au manque de compétences uniquement il est aussi question du manque de discipline, et de loyauté. ».

Cette main d'œuvre n'arrive pas à faire fonctionner le parc machine efficacement, et qui n'arrive pas à faire face aux pannes et arrêts techniques qui paralyse l'entreprise et réduit sa performance.

« Notre domaine est caractérisé par l'émergence d'imprévu de type pannes au niveau des machines et par conséquent des décalages parfois énormes dans les programmes... »,

« Il est difficile de gérer ce genre de pression en présence de la possibilité de décalage de programme à cause des pannes de la nuit. » (le dirigeant de la PME 04)

A ce stade l'entreprise n'exprime pas un besoin en matière d'outils d'analyse de la performance ou d'analyse de la demande. Nous constatons que les seuls outils d'analyse existants au niveau de cette entreprise se sont les outils d'analyse des coûts.

1-3-1- Le calcul des coûts

Selon le dirigeant, le calcul des coûts représente une priorité. Il voit que, c'est grâce au calcul qu'il fait que l'entreprise est crédible et existe depuis 1980.

« Aujourd'hui je gagne, j'arrive à dégager du gain et je fais bien mes calculs, puisque mon entreprise existe depuis 1980. A l'étranger une société qui a 40 ans elle est plus crédible que un nouveau milliardaire. 40 ans d'existence veux dire que l'entreprise connaît le marché a un réseau. » (le dirigeant de la PME 04)

1-3-2- La fixation des prix

Le dirigeant nous explique qu'il fixe le prix de ventes de ses produits en tenant compte le marché. Donc deux situations se manifestent :

- ✚ **Première situation (le produit existe sur le marché) :** L'entreprise se force a tenir compte le prix du marché et proposer un prix compétitif.
- ✚ **Deuxième situation (le produit n'existe pas sur le marché) :** L'entreprise tient compte le cout du produit qu'elle calcule et impose le prix qui lui fait gagner le plus si elle arrive à vendre à ce prix.

« C'est moi qui fait les calcul des coûts et la fixation des prix. Je le fait en fonction du marché c.-à-d., si il existe sur le marché, je dois tenir compte à l'avance le prix avec lequel il se vend sur le marché avant que je lance le produit pour que mon produit soit compétitif, mais si le produit que je compte lancé n'est pas sur le marché, c'est moi qui décide le prix, par ce qu'on a pas une fourchette, car si je trouve un client qui peut accepter un prix cher je vends cher. » (le dirigeant de la PME 04)

Pour ce qui est modalités de calcul du cout, le dirigeant nous l'explique « En commence par introduire les matières premières, l'énergie (électricité), amortissement de la machine,

l'ouvrier, l'emballage...et sa a une relation aussi avec la cadence de la production. Si il sature la machine ou non (cycle machine). (le dirigeant de la PME 04)

La révision des prix ne se fait que dans le cas de variation vers la hausse des éléments du cout.

« Je révisé les prix quand il y a des variation dans les prix de MP, la paie, l'énergie, le carburant ,le transport, (vers la hausse). » (Le dirigeant de la PME 04)

2- Les caractéristiques de ces outils de contrôle de gestion

Les caractéristiques des outils de contrôle de gestion existant au niveau de la PME 04 sont résumées au niveau du tableau ci-dessous.

Tableau N°63: Les caractéristiques des outils du contrôle de gestion au niveau de la PME 04

Outil	Fréquence de production	Délais de production	Diversité des indicateurs	Niveau de décentralisation ⁸
Plan d'action (programme prévisionnel de production)	Hebdomadaire	/	quantitatif	Centralisation de la prise de décision et de l'information entre les mains du dirigeant.
	« Chaque semaine, je me situe, et je vérifie le CA, les produits qu'on a fabriqués en quantité et je vérifie les commandes reçues... Apres cela, je prépare mon programme de production, et je décide, tel machine doit être programmée avec tel moule, pour tant de jours...Pour pouvoir programmer les autres commandé qui seront satisfait par la même machine. »			
Plan prévisionnel d'investissement	<ul style="list-style-type: none"> A chaque fois qu'il y a détection de nouvelles opportunités (selon le besoin du marché) 	/	Financier, interne ⁹ , externe ¹⁰	
Etat journalier des ventes, achats, entrées et sorties	Journalier	/	Financier, quantitatif, interne	
	. «L'agent commercial m'établit l'état journalier, achat vente, entrés sortie... »			
Etat périodique (chaque deux ou trois mois) des positions des commandes, crédits clients, CA.	Mensuel ou trimestriel	/	Financier, quantitatif, interne	
	. On fait les états des clients, et la position des commandes périodiquement à la demande (trois mois deux mois) ... c'est juste pour avoir une idée»			
Calcul des couts et fixation des prix	<ul style="list-style-type: none"> Au lancement d'un nouveau produit ; Dans le cas de hausse des matières premières, (Révision) 	/	/	

Source : réalisé par nous-même.

⁸ Niveau de décentralisation de l'information issue du contrôle de gestion.

⁹ Puisque, tout investissement est entièrement financé par les ressources financières dégagées en interne (autofinancement), l'entreprise n'a jamais bénéficié d'un crédit bancaire.

¹⁰ Eléments liés à la demande du marché.

3-Le rôle du contrôle de gestion dans l'entreprise

A travers le discours du dirigeant portant sur la description des pratiques qui existent au niveau de son entreprise, nous avons essayé de mettre en lumière le rôle joué par ces pratiques. Ainsi donc, **certaines pratiques servent le dirigeant dans la prise de décision et dans l'organisation de l'activité**, à l'instar des programmes prévisionnels de production que le dirigeant.

« ...Je prépare mon programme de production, et je décide, tel machine doit être programmée avec tel moule, pour tant de jours...Pour pouvoir programmer les autres commandé qui seront satisfait par la même machine. » (le dirigeant de la PME 04).

D'autres pratiques tel que le plan prévisionnel d'investissement permettent d'agir sur la partie investissement **en offrant un certain niveau d'organisation pour les investissements**. Le reste de pratiques identifiées au niveau de la PME 04 sont destinés à **offrir une idée sur la performance financière** à travers les différents états périodiques (Etat journalier des ventes, achats, entrées et sorties, état périodique (chaque deux ou trois mois) des positions des commandes, crédits clients, CA.)

4-Les acteurs et le positionnement hiérarchique du contrôle de gestion

L'organisation de la PME 04 est très simple¹¹ et elle ne dispose même pas de service comptabilité et finance, ce dernier est externalisé. Cette PME ne dispose pas de service de contrôle de gestion, ni de contrôleur de gestion. Le contrôle de gestion est assuré par le dirigeant.

Tableau N°64: Synthèse des résultats sur le contrôle de gestion dans la PME 04

Les outils de contrôle de gestion	Plan d'action (programme prévisionnel de production) ; plan prévisionnel d'investissement ; état journalier des ventes, achats, entrées et sorties ; état périodique (chaque deux ou trois mois) des positions des commandes, crédits clients, CA ; calcul des couts et fixation des prix
Les caractéristiques de ces outils de CDG	<p>Fréquence de parution consécutivement aux outils cités ci-dessus : Hebdomadaire ; à chaque fois qu'il y a détection de nouvelles opportunités d'investissement ; journalier; chaque deux ou trois mois ; au lancement d'un nouveau produit et dans le cas de hausse des matières premières, (Révision).</p> <ul style="list-style-type: none"> • La diversité des indicateurs utilisés : Indicateurs financiers et quantitatifs non financier, indicateurs interne, indicateurs externe. <p>Le niveau de décentralisation des informations du contrôle de gestion : Centralisation de la prise de décision et de l'information entre les mains du dirigeant.</p>
Le rôle du contrôle de gestion	<ul style="list-style-type: none"> • Outils d'aide à la décision, • Permet l'organisation de l'activité, • Fournit un certain niveau d'organisation pour les investissements, • offre une idée sur la performance financière.

Source : Réalisé par nous-même.

¹¹ Voir l'organigramme de la PME 04 (figure 20).

Section 04 : Présentation du système de contrôle de gestion dans la PME 05 et la PME 06 (cas 04)

Au niveau de cette partie, nous allons nous focaliser sur la présentation des systèmes de contrôle de gestion au niveau des deux PME (05 et 06). Comme déjà indiqué, la première étape consiste à identifier les pratiques de contrôle de gestion, la deuxième étape comprend la présentation de leurs caractéristiques, par la suite nous allons montrer le rôle qui lui a été assigné. En dernier lieu nous allons distinguer les acteurs impliqués dans le contrôle de gestion et son positionnement hiérarchique au niveau de cette entreprise.

1-Les outils du contrôle de gestion

1-1-Les outils de prévision

1-1-1-L'activité de planification

Parmi les activités de gestion présentes au sein des deux PME (05 et 06), nous avons pu identifier à travers le discours du dirigeant salarié, l'activité de planification (planification stratégique, planification à moyen terme et planification opérationnelle).

Selon la même source, le processus de planification stratégique passe par trois phases : discussion des opportunités d'investissement, faire le choix d'une orientation donnée, sa traduction en plan à moyen terme ensuite à des plans courts termes ainsi qu'à des plans opérationnels.

Le déclenchement du processus se traduit sous forme de discussions des opportunités d'investissement à saisir et ce en palpant le terrain à travers le dirigeant salarié et les membres du comité de direction.

A partir du moment où la vision devient claire pour les propriétaires, Le dirigeant salarié et ses équipes se mettent à la traduction de l'orientation stratégique souhaitée par les propriétaires en plans de 05 ans puis à des plans plus détaillés de 03 ans. D'autres plans plus détaillés relatifs à des périodes plus courtes (six mois et trois mois) sont établis et qui nécessitent d'impliquer plus de gens à savoir les commerciaux.

« En fait, nous c'est une entreprise familiale, donc le top management c'est les frères. On est tout le temps en contact, ils sont là à palper le terrain à travers moi, et il y a d'autres collègues du comité de direction qui connaissent bien ce qui se passe en matière d'investissement. On discute investissement, on comprend ou ce qu'ils veulent arrivés? Une fois que la vision est claire, on voit avec l'équipe pour faire le plan de 5 ans après faire le plan de 3 ans. » (Le dirigeant salarié)

« Par exemple pour notre dernier investissement (le B2B) on est arrivé jusqu'à impliqué les commerciaux, mais c'était sur le lancement, les commerciaux si vous voulez ils ont à participer dans les plans à trois mois six mois. Donc eux¹² c'est la vision stratégique après nous c'est le plan moyen terme court terme et opérationnel. » (Le dirigeant salarié)

Le dirigeant salarié déclare que les objectifs stratégiques sont précieusement définis. Les moyens nécessaires, les actions à mener et les plans à suivre sont déjà connus.

« Oui, on sait où on va, mais si vous vous demandez si nos objectifs sont atteignables, je vous dis que nous sommes ambitieux. Aujourd'hui on a beaucoup d'ambition sur le digital, on a commencé par le B2C après le B2B et maintenant on travaille sur le digital et on cherche à

¹² Les frères propriétaires.

de devenir acteur digital...L'objectif pour nous est clair, maintenant on sait quel chiffre d'affaire atteindre ? Comment ? Qu'est ce qu'on doit faire ? Dans combien de temps il faudra l'atteindre ? Et tous cela avec des plans d'action bien détaillés.» (Le dirigeant salarié).

1-1-2-Les budgets

L'élaboration des budgets s'appuie sur les objectifs tracés pour l'année, le reste de la démarche budgétaire au niveau de la PME 05 et 06 consiste à évaluer les moyens nécessaires (moyens humains, matériels...) pour réaliser ces objectifs.

«En fonction des objectifs de l'année, si on a des objectif de croissance voilà en mois de septembre on fait ça, on discute sur ce qu'on veut, on veut ça, donc pour ça va nous couter combien en moyen humain, on matériel roulant en matière d'achat de marchandise, on doit acheter 10 % de plus 15 % de plus voilà et des structure par exemple on veut 15% d'accroissance sur le grand public 10% sur le dérmocosmétique tout dépend des structures. » (Le dirigeant salarié).

1-2-Les outils de suivi

1-2-1-Les tableaux de bord

Au niveau des deux PME 05 et 06, chaque responsable de structure dispose d'un tableau de bord conçu spécialement pour répondre à leurs besoins spécifiques. En plus de l'appropriation des tableaux de bord aux responsables de structure, ils présentent d'autres caractéristiques à savoir : l'actualisation automatique du moment où ils sont reliés aux bases de données et la possibilité de consolider l'ensemble des tableaux de bord pour en faire un qui sera présenter au top management et qui lui offre la même lecture.

«On est arrivé à élaborer des tableaux de bord reliés à sage et des bases de données, nos équipes d'informaticiens nous ont élaboré pas mal d'outils qui nous permettent d'avoir des TB qui s'actualisent automatiquement. Enfin les tableaux de bord c'est nous qui l'avons définis chaque responsable de structure à son tableau. Par la suite nous les avons standardisés pour qu'à un certain moment nous puissions les consolider et pour que le top management puisse avoir la même lecture. » (Le dirigeant salarié)

Le discours du dirigeant salarié montre donc que les tableaux de bord au sein de la même entreprise ont pu concilier entre deux caractéristiques opposées, l'appropriation et la standardisation.

En plus des tableau de bord que l'équipe des informaticiens a mis à la disposition des responsables de structure et au dirigeant de l'entreprise, le service contrôle de gestion présente périodiquement au dirigeant des tableaux de bord offrant une lecture beaucoup plus dynamique étant donnée qu'il s'agit d'indicateurs sélectionnés par la directrice du service après lecture judicieuse et attentive au évènement et au contexte.

La contrôleur de gestion commercial, nous a expliqué que la directrice du service contrôle de gestion exploite l'ensemble des fichiers que elle et ces collègues de service mettent à sa disposition et ce pour en tirer l'essentiel. L'ensemble des indicateurs écrémés ainsi que des reporting seront après cela présentés au dirigeant.

« Périodiquement on communique à notre responsable des fichiers détaillés qu'on prépare et qu'elle retravaille pour préparer un TDB global. Mes fichiers sont vraiment volumineux, il nécessite un filtrage. Moi je présente le maximum Après elle, elle fait une lecture et sélectionne des indicateurs. En plus des signaux qu'elle détecte, par exemple un bon client

qui est devenue mauvais elle signale ça. Et nous ont fait la même chose, on prépare des reporting. Dans le cas de problème elle demande des détails.» (La CDG commercial)

1-2-1-1-Les indicateurs identifiés au niveau de la PME 05 et 06

- **Les indicateurs classiques et les indicateurs spécifiques à chaque type d'activité**

Les indicateurs classiques et standards de type CA globale, nombre de magasins, nombre d'unités vendus des produits sensibles. ... sont présents et font partie des indicateurs à suivre de près. En outre, il existe d'autres indicateurs spécifiques ayant une relation directe avec le métier de distributeur de produits cosmétiques à l'instar des statistiques sur les produits en promotion.

D'autres indicateurs existent, il s'agit d'indicateurs propre à chaque famille de produit.

« Pour chaque famille de produit, nous avons des indicateurs spécifiques, par exemple sur le dermocosmétique, nous suivons de près combien de produit de prescription sur le mass ? Combien d'unité on a vendu sur le make-up ? Le CA globale est de combien ? Les indicateur sont pratiques classiques le nombre de magasins? Le nombre d'unités vendus des produits sensibles ? Les statistiques sur les produits en promotion. » (Le dirigeant salarié)

- **Les indicateurs utilisés pour l'évaluation des investissements:**

Au niveau de la PME 05 et 06, le choix des indicateurs pour évaluer les projets d'investissements se fait en fonction de la nature du projet. Le dirigeant salarié nous a donné l'exemple du projet relatif au lancement de la vente en ligne via une plateforme digitale. Il nous explique qu'il regarde deux indicateurs, les indicateurs du web (nombre de compte ouverts et le nombre de commandes effectuées).

Le DG a cité aussi d'autres indicateurs mais qu'ils ne peuvent être significatifs qu'après quelques mois du lancement, à l'instar du chiffre d'affaire, marge, cout et rentabilité.

«Je prends l'exemple de notre dernier investissement (la plateforme digitale dédiée à la vente en ligne), on s'est lancé dans ce nouvel investissement et on a commencé à zéro, il n'y a pas de banchmark, donc on avait un seul indicateur à suivre chaque semaine. Pour l'instant les indicateur du web, on a deux, combien de comptes sont ouverts ? Et combien de commandes sont faites ? Au bout de 6 mois c'est trop tôt pour voir l'indicateur CA, et le plus important c'est de voir l'évolution chaque semaine, sinon on regarde marge, cout, est-ce le produit est rentable ? On a vraiment engagé des investissements, qui sont cher...Des locaux cher, le site est avec des standards les salaires, des moyens énormes ont été engagés, le dépôt, la structure. » (Le dirigeant salarié)

1-2-1-2-Les TDB et les indicateurs utilisés par les propriétaires (les actionnaires¹³)

C'est le dirigeant salarié qui se charge de remonter un reporting aux propriétaires des deux PME. Il nous explique que le tableau de bord hebdomadaire des propriétaires est constitué de quatre indicateurs, à savoir : chiffre d'affaire, évolution réalisée, les nouveaux clients ce qui ont emporté, et les clients perdus.

Le but derrière ce reporting est de permettre aux propriétaires de voir la tendance de l'évolution de l'entreprise si elle va du même sens que l'orientation stratégique souhaitée. En plus du tableau de bord hebdomadaire, le dirigeant salarié se réunit avec les propriétaires deux fois tous les trois mois pour dresser l'état des lieux en présentant la situation des deux entreprises et en analysant les circonstances.

¹³ Les frères.

Il est aussi envisageable de se réunir dans le cas où ils demandent des analyses spécifiques.

«Les propriétaires consultent le reporting que je leur remonte, il y a des tableaux de bord qu'ils consultent une fois par semaine pour voir ce qui a été fait. Ils ne regardent pas les détails, ils regardent trois à quatre chiffres. Le chiffre d'affaire, l'évolution réalisée, les nouveaux clients ce qui ont emporté, et ce qu'on a perdu comme clients. C'est des indicateurs standards. Moi en tant que gérant, je fais deux point avec eux trimestriellement, sauf si c'était pour des analyses spécifiques.» (Le dirigeant salarié)

1-2-2-Suivi de la trésorerie

Le suivi de la trésorerie occupe une place centrale, de par la nature commerciale de l'activité des deux PME.

« Bien sûr, je veux savoir toujours plus sur ...la performance en terme de recouvrement...nous sommes une entreprise avec un air commercial... » (Le dirigeant salarié).

Cette pratique offre la possibilité de suivre à la loupe les encaissements et les décaissements pendant une période donnée. Il permet de faire le point sur l'état du cash et offre une vision plus claire sur la possibilité de la trésorerie à faire face aux dépenses futurs ainsi que prévoir en amont des solutions alternatives.

« Donc le fait de suivre l'argent et le cash et d'être au courant d'une façon harmonisée de ce qui se passe au niveau de tous les compte cela répond à un besoin de controlling et de sécurité. » (Le dirigeant salarié)

1-2-3-Contrôle budgétaire

«Je contrôle les dépenses de l'entreprise, il faut que ça reste dans le cadre du budget, Je contrôle aussi les entrées (encaissement et crédit de tous les partenaires)... » (Le CDG trésorerie)

1-3-Outil d'analyse

1-3-1-La fixation des prix

Le métier de la PME 05 et 06 est la distribution des marques cosmétiques mondiales, elles ont gagné la confiance des entreprises internationales pour distribuer leurs produits en Algérie. Les deux PME se trouvent dans l'impératif de s'aligner à la politique des prix mondiale de ses fournisseurs, plus particulièrement son fournisseur partenaire français.

Ce fournisseur a une stratégie marketing internationale éclatée en plusieurs stratégies adaptées à chaque marché. Afin de répondre au mieux aux besoins spécifiques de ses clients, le partenaire de la PME 05 et 06 propose des offres adaptées. Le prix fait partie de la politique marketing du fournisseur.

Le CDG commercial nous explique que les calculs des coûts de revient ainsi que les prix de vente se font par le fournisseur partenaire, et à chaque fois qu'il a un changement la PME05 et 06 sont notifiées.

« Les calculs des coûts de revient et prix de vente se font par notre fournisseur partenaire, il nous envoie la liste des produits et leur prix, on les injecte directement dans le logiciel, nous on confirme si tous les clients partenaires ont changé les prix en fonction des nouveaux ou

non. Déjà de chez notre fournisseur partenaire ils intègrent toutes les dépenses pour avoir le cout de revient et le prix de vente. » (Le CDG commercial)

1-4- Les autres outils de gestion

1-4-1- Les états financiers intermédiaires¹⁴

Le service comptabilité prépare des états financiers intermédiaires chaque fin du mois. Ces états leur permet de mieux gérer les déclarations du chiffre d'affaire et de vérifier les équilibres mensuellement. Le directeur du service comptabilité prend la responsabilité de la version finale de ces états et des déclarations fiscales mensuelles.

L'interviewé révèle que les états financiers doivent être validé par le dirigeant.

«Oui on prépare des états financiers intermédiaires assez souvent (mensuellement) pour voir les équilibres et pour voir ou on est et décider quoi faire, est ce qu'on rajoute ou on diminue du chiffre d'affaire à déclarer. Notre directeur de service les présente chaque mois au directeur pour qu'ils soient validés. » (Le comptable).

Nous constatons que l'outil (états financiers intermédiaires) est utilisé dans la prise de décision relativement aux déclarations fiscales et des volumes a déclaré et non pas dans l'appréciation de la performance.

1-4-2- Les procédures opérationnelles

L'interviewé nous a expliqué que la partie opérationnelle a beaucoup évoluée et cela s'est grâce à l'introduction de nouvelles procédures de travail. Les procédures développées en interne qui s'appuient principalement sur les solutions informatiques (tablettes et ERP) mis en place.

Ces procédures en tant que pratique de contrôle de gestion ont beaucoup apporté à l'entreprise en termes de gain du temps, accès semi à jour aux informations relatives aux stocks et augmentation de la rentabilité de commerciaux.

« Quand je suis arrivé en 2011, on travaillait avec du papier, le commercial imprimait son stock et sortait le matin, il faisait sa commande le soir il rentrait il donnait le bon de commandes a la secrétaire le lendemain elle saisit. Supposant qu'il y a eu 500 cartons et il y a 10 commerciaux qui ont vendu 60 il me manque 100 cartons en terme de qualité le service n'était pas top et tous les délais que ça engendrait...

Donc on devait saisir en suite préparer la commande, c'était long. Parmi nos chantier on a mis en place un outil développé en interne, des tablettes et un ERP qui nous permettent de saisir le stock semi à jour automatiquement et gagner le temps de la journée, par ce que le fichier s'intègre automatiquement au système de gestion ça veut dire si on fait gagner le temps du commercial quand il fait sa commande à 9h30 on commence à la traiter sur place le temps de la saisie la commande commence à être préparée.» (Le dirigeant salarié).

¹⁴ Les états financiers intermédiaires comportent les mêmes éléments que les états financiers annuels cités au niveau de la loi portant sur le système comptable financier Algérien (lois nu 07-11 du 15 dhou elkaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007). Une période intermédiaire désigne une période de reporting financier d'une durée inférieure à celle de l'exercice.

1-4-3-La veille concurrentielle

La veille concurrentielle est une pratique présente au niveau de la PME 05 et 06. Selon le dirigeant salarié, le marché parallèle est le premier concurrent, la priorité est de l'observer en raison des perturbations du marché qu'il peut engendrer malgré qu'en termes de quantité ce n'est pas vraiment significatif. Par ailleurs, le dirigeant salarié indique qu'il observe aussi ce que font les gros concurrents à l'échelle mondiale.

« Évidemment, nous surveillons déjà le marché parallèle, c'est notre premier concurrent. Tout simplement, parce que quand le client trouve le même produit moins cher chez le parallèle, ça perturbe, malgré qu'en termes de quantité ce n'est pas énorme. En plus on suit aussi ce que font les gros concurrents sur l'échelle mondiale en terme d'animation, de communication, et et...etc. » (Le dirigeant salarié).

Au sein de la PME 05 et 06, la veille concurrentielle est faite par une structure commerciale en collaboration avec la structure marketing qui s'occupe du suivi de ce que font les concurrents en matière de communication (les promotions, les lancements...).

« Nous avons une structure commerciale et des commerciaux qui sont sur le terrain et une structure marketing qui s'occupe des marques et qui les suit sur un plan plus communication que Trade. Ils nous remontent ce qui se fait et ils suivent ce qui se passe sur les réseaux sociaux pour voir tous les échos du marché. » (Le dirigeant salarié).

1-4-4-Etats des créances clients

« Je prépare la situation clients, Je fais le point avec eux, je les relance, on a une équipe recouvrement avec la laquelle je communique souvent. » (Le CDG Trésorerie)

1-4-5-Les pratiques de CDG relatifs à l'activité commerciale

➤ Le calcul du taux CA réalisé/objectifs et le calcul des primes des commerciaux:

Le CDG commercial déclare que pour l'activité commerciale, le principal indicateur à suivre est le CA.

« Généralement je prépare des fichiers pilotes. Le CA demeure le principal indicateur, il est par la suite segmenté par circuit d'activité. » (Le CDG commercial).

Il s'agit de faire la comparaison, entre le CA visé (objectif) et le CA réalisé par circuit d'activité ainsi que par agent commercial. Pour calculer cet indicateur le CDG commercial a besoin des données communiquées par les directeurs de circuits. Après calcul et vérification, les primes des commerciaux sont communiquées au service RH.

« Une de mes tâches est de valider les primes des employés (commerciaux), chaque directeur de circuit il m'envoie un fichier qui contient la liste des commerciaux, les objectifs qui lui sont confiés, leurs réalisations, et le taux de réalisation/objectifs, et c'est sur la base de ce taux là que leur prime sera calculée. On a un barème à suivre, le barème nous fixe les primes liées à chaque pourcentage de réalisation. Après les vérifications nécessaires, je valide et je communique le fichier au RH. » (Le CDG commercial)

Pour apprécier la performance, le CDG commercial a cité d'autres indicateurs à suivre, à savoir le nombre de commande, le nombre de nouveaux clients activés.

« Les directeurs de circuit ont des indicateurs aussi qu'ils suivent et que nous suivons aussi, par exemple le nombre de commande, le nombre de nouveaux clients activés. Pour réaliser ce suivi nous utilisons sage et les fichiers qu'on crée sur Excel. » ((Le CDG commercial)

➤ **Analyse de remises mensuelles accordées aux clients partenaires**

Une des tâches du CDG commercial consiste à faire un recap des remises accordées aux clients partenaire¹⁵ ensuite de les analyser, c'est-à-dire apprécier l'effet des remises sur les ventes durant la période de l'activation de la promotion.

«Je calcule les remises des partenaires en fonction de ce qu'ils vendent. Chaque mois on a des promotions à leur faire pour attirer la clientèle. Je fais un recap de l'ensemble des remises appliquées par nos partenaires. Chaque fin du mois sur tous ce qui a été vendu, la remise consiste au remboursement de la différence entre le prix de vente promotionnel et le prix de vente ordinaire. » (Le CDG commercial)

➤ **Création de fichiers pilotes à la demande**

En plus de répondre aux besoins d'informations exprimées par le top management, le service CDG se charge aussi de fournir aux autres services des fichiers pilotes leurs permettant de visualiser les informations dont ils ont besoin.

« Je prépare aussi des Fichier pilotes pour les différents départements (maquillage, produits pharmaceutiques...A chaque fois qu'un département aie un besoin spécifique en information, il me demande de lui concevoir un fichier pilote pour répondre à ce besoin, donc nous concevons un fichier sur Excel, comme je peux le faire aussi sur sage. Sage est une source de données mais avec peu de possibilité de manipulation selon le besoin. Donc je créer l'état après je la retravaille sur Excel. » (Le CDG commercial)

1-4-6-Les pratiques de CDG relatif à la logistique

Au niveau des deux PME, l'intérêt accordé à la logistique et aux stocks s'est traduit par la mise en place de multiples pratiques de contrôle visant une meilleure gestion des stocks. Parmi ces pratiques :

➤ **Comparaison stocks physique et théorique (achat et vente)**

Le CDG logistique effectue des comparaisons entre les stocks réels et les stocks théoriques qu'on trouve au niveau des documents (factures achat et factures de vente).

«Moi je me charge du côté stocks, les achats, les livraisons, l'identification des écarts. C'est-à-dire je compare le stock physique avec les ventes et les achats. » (Le CDG logistique)

➤ **Vérification du travail des assistants ADV**

«Nous avons un assistant en ADV pour chaque famille de produit (pharma, maquillage, grande surface, partenaire et grossiste...), au total nous avons quatre. Leur travail consiste à remplir une application logistique saisir la commande client, le numéro de bon de livraison, le montant de la vente etc. Moi j'assure le suivi et la vérification de leur travail. Je vérifie si l'application a été bien remplie, chaque semaine je vérifie le taux de remplissage.» (Le CDG logistique)

➤ **Les inventaires**

«Je dois faire un planning d'inventaire, je le communique au magasin pour qu'il soit réalisé. Par exemple je leur design une référence qui doit être inventorié en cette période. Donc il me communique ce qu'il a sur sage et ce qu'il a physiquement et moi je détecte si il y'a des écarts. Je contrôle ainsi et si il y'a des erreurs de calcul ou de chevauchements, je les signale pour qu'elles soient suivies. » (Le CDG logistique)

¹⁵ Le CDG nous a donné l'exemple des grandes surfaces.

2- Les caractéristiques de ces outils de contrôle de gestion

2-1-La dimension fréquence de production des différents outils

Tableau N°65: Le but et la fréquence de parution des outils de contrôle de gestion au niveau de la PME 05 et la PME 06

L'outil	but	Fréquence de parution
Etat financiers intermédiaires	Ils sont utilisés dans la prise de décision liée aux déclarations fiscales et des volumes a déclaré et non pas dans l'appréciation de la performance.	Mensuelle
Les procédures opérationnelles	Gain du temps, accès semi à jour aux informations relatives aux stocks et augmentation de la rentabilité de commerciaux.	/
Les tableaux de bord des responsables de structure	répondent aux besoins spécifiques de chaque responsable de structure	Actualisation automatique
Le tableau de bord consolidé destiné au top management	La consolidation de l'ensemble des tableaux de bord offrant une lecture globale, beaucoup plus dynamique et qui tient compte l'actualité.	Périodiquement
Les TDB destinés aux propriétaires	Il est constitué de quatre indicateurs, à savoir : CA, évolution réalisée, les nouveaux clients ce qui ont emporté, et les clients perdus. Le but derrière ce reporting est de permettre aux propriétaires de voir la tendance de l'évolution de l'entreprise.	hebdomadaire
Réunion pour faire l'état des lieux	Pour effectuer des analyses spécifiques.	Deux fois chaque trimestre ou a la demande des propriétaires.
L'activité de planification stratégique	Faire le choix d'une orientation stratégique	Long terme
planification à moyen terme et planification opérationnelle)	La traduction du plan stratégique en plan à moyen terme ensuite à des plans courts termes ainsi qu'à des plans opérationnels.	Pour le moyen terme (5 ans puis 3 ans) et pour l'opérationnel (six mois puis 03 mois)
La veille concurrentielle	Observation du marché parallèle et des gros concurrents à l'échelle mondiale et suivie de ce que font les concurrents en matière de communication (les promotions, les lancements...).	Tous les jours
Les budgets	Evaluation des moyens nécessaires (moyens humains, matériels...) pour réaliser les	Annuelle

	objectifs fixés.	
La fixation des prix	Le prix fait partie de la politique marketing du fournisseur partenaire adapté à chaque marché.	A chaque fois qu'il a un changement de prix communiqué par le fournisseur
Le calcul du taux CA réalisé/objectifs et le calcul des primes des commerciaux	Le taux CA réalisé/CA visé sert de base pour calculer et vérifier les primes des commerciaux et mesurer leurs performance.	mensuelle
Analyse de remises mensuelles accordées aux clients partenaires	Apprécier l'effet des remises sur les ventes durant la période de l'activation de la promotion.	mensuelle
Création de fichiers pilotes à la demande	Ils permettent aux responsables de services de visualiser les informations dont ils ont besoin pour piloter leur service	A la demande
Comparaison (réceptions/facture d'achat) et (Bon de livraison /facture de vente)	<i>L'identification des éventuels écarts.</i>	/
Vérification du travail des assistants ADV	<i>S'assurer de la bonne alimentation de l'application logistique</i>	/
Les inventaires	Effectuer le suivi nécessaire dans le cas d'écart	Périodiquement selon un planning
Suivi de la trésorerie	Il permet de faire le point sur l'état du cash et offre une vision plus claire sur la possibilité de la trésorerie à faire face aux dépenses futurs ainsi que prévoir en amont des solutions alternatives.	journalière
Contrôle budgétaire	Il faut que les dépenses ne sortent pas du cadre budgétaire	/
Etats des créances clients	Renforcer le travail de l'équipe du recouvrement	/

Source : réalisé par nous-même.

2-2-La diversité des indicateurs utilisés

Une grande variété a été constatée au niveau des indicateurs identifiés au niveau des deux PME 05 et 06.

➤ Indicateurs classiques et standards

Au niveau de ce cas, on retrouve les indicateurs classiques et standards qu'on retrouve par tout sans tenir compte les spécificités de l'entreprise à l'instar du : CA globale, nombre de magasins, etc.

➤ **Indicateurs spécifiques à l'activité de la PME 05 et 06**

Ce groupe d'indicateurs comprend ceux qui sont spécifiques à l'activité de distribution des produits cosmétiques ainsi que les indicateurs spécifiques à chaque famille de produits à l'instar des statistiques sur les produits en promotion.

➤ **Les indicateurs utilisés pour l'évaluation des investissements**

Il s'agit des indicateurs visant l'évaluation des projets d'investissements. Chaque projet exige des indicateurs appropriés pour l'évaluer, donc le choix des indicateurs se fait en fonction de la nature du projet.

Pour faire le compte des indicateurs, il s'agit des indicateurs financiers, indicateurs non financiers (quantitatifs), des indicateurs orientés au suivi du contexte externe, indicateurs internes. Il est question aussi d'indicateurs portant sur les processus et d'autres orientés à des fins de pilotage. En raison de la vision stratégique claire aux yeux des propriétaires et du dirigeant salariés, nous constatons l'existence d'indicateurs visant de se positionner par rapport aux prévisions. Le tableau ci-dessous résume les indicateurs présentés par nature ainsi que des exemples relativement à chaque groupe.

Tableau N°66: La variété des indicateurs au sein de la PME 05 et 06

Nature du groupe d'indicateurs	exemple
Indicateurs financiers	CA valorisé, marge, stocks valorisé, cout, rentabilité
Indicateurs non financiers (quantitatifs)	Stocks quantitatif, nombre de nouveaux clients, nombre de magasins, nombre de produits vendus, nombre de commandes,
Indicateurs qui portent sur les processus	Evolution réalisée, taux de remplissage de l'application logistique,
Indicateurs orientés à l'externe	Les lancements des concurrents, les promotions des concurrents
Indicateurs orientés prévisions	Taux de réalisation des objectifs

Source : réalisé par nous-même.

2-3-La diffusion de l'information

La diffusion de l'information existe au niveau des deux PME 05 et 06. Le dirigeant salarié rajoute le but derrière cette diffusion est d'apporter une certaine transparence et non pas pour agir de manière interactive sur les acteurs, il pense que la diffusion doit être limitée aussi, c'est-à-dire chacun sensé être informé et agir dans son domaine.

« En terme de transparence, je pense que oui, l'information est diffusée, par exemple tout le monde étaient au courant des produits stratégiques. Mais moi je préfère que ça soit plus locale, ça prend plus de force. Je suis pour la diffusion de certaines informations mais pas pour que tout le monde donne son avis...à un certain moment on a décidé de réduire le nombre de gens qui assistait aux réunions et chacun intervenait dans son domaine.» (Le dirigeant salarié).

3- Le rôle du contrôle de gestion dans l'entreprise

➤ Analyse et explication de l'ensemble des charges des deux entreprises.

«Toutes les charges de l'entreprise passent par le service contrôle de gestion pour les analyser et les expliquer, nous en tant que service de comptabilité, notre relation avec eux consiste dans le fait qu'il nous envoie mensuellement les charges après analyse.» (Le comptable).

- Grace aux outils de CDG, l'entreprise arrive à se démarquer par une base de données très riche qui sert la stratégie commerciale.
«Aujourd'hui quand on va négocier on présente l'entreprise, nous voyons les yeux des fournisseurs et des autres intervenants briller. Aujourd'hui par exemple on a quasiment, travaillé au moins une fois avec chaque détaillant de l'Algérie. Nous avons une base de données clients très solide, elle contient beaucoup d'informations, numéro de téléphone, sur une obsession de géolocalisation, si demain j'arrive à avoir sur une clé USB au niveau de laquelle j'aurai tous les parfumeries leurs numéros de téléphone et geolocaliser et potentiel à savoir en termes d'organisation et stratégie commercial c'est extraordinaire. » (Le dirigeant salarié)
- Face à la structure complexe de notre entreprise qui se dispose d'une multitude des sources d'informations...dépôt, sièges, points de vente (partenaires éparpillés sur tous le territoire national), le CDG permet de centraliser l'information.
« Aujourd'hui pour savoir ce qui se passe au niveau de tous nos dépôts, sièges et points de ventes¹⁶ (toutes les structures) qu'on a un peu partout en Algérie on doit centraliser pour tous savoir... » (Le dirigeant salarié)
- Le CDG (à travers les budgets) est un moyen pour responsabiliser les gens de leurs marges.
« ...On doit centraliser pour tous savoir et sur tous pour responsabiliser les gens...parce que une fois qu'on met le budget on peut expliquer aux gens ce qu'ils ont comme responsabilité. Les gens aujourd'hui sont des responsables de leurs structures ils sont responsables de leurs CA et ne sont pas responsables des dépenses et par conséquent ils ne sont pas responsables de leurs marges mais ce que nous voulons c'est de responsabiliser les gens, voilà je te donne ça, budget de communication tel et tel, tu fais ton travail et on fait le point ça et il n'y a que le CDG qui peut nous permettre une évolution pareil... grandir les gens avec qui on travaille. On peut améliorer tout ce qu'on contrôle.» (Le dirigeant salarié)
- Le CDG rentre en relation horizontale avec les responsables des autres services et leur fournis les informations qu'ils demandent pour mieux faire leur travail.
«Les informations que nous produisons sont aussi exploitables d'une manière horizontale, (nous les communiquons à des services comme le commercial et le RH). » (Le CDG commercial)
- Le CDG est le service responsable de remonter l'information au top management,
«En ce qui concerne les informations qui montent, c'est notre responsable qui s'en charge. Car nous centralisons tout notre travail à son niveau et c'est elle qui rentre en relation avec la haute hiérarchie...» (Le CDG commercial)
- Le CDG n'est pas seulement responsable de produire les indicateurs de performance, il est là aussi pour interpréter les faits et les résultats ainsi que pour signaler les anomalies,
«C'est notre responsable qui fait l'interprétation et l'exploitation de ce que nous calculons et signalons. » (Le CDG commercial)
- Pour produire des informations, le service contrôle de gestion est toujours à l'écoute des évolutions survenues, le contrôle de gestion dans les deux PME travaille sur l'amélioration continue.

¹⁶ L'entreprise a plusieurs points de ventes sur le territoire nationale, c'est des clients partenaires.

«On cherche tout le temps à améliorer notre performance, je vous donne un exemple, on à un fichier à chaque fois on le modifie en fonction des évolutions survenues, même par rapport aux données qu'on traite et on essaye toujours d'améliorer et de trouver le moyen de diminuer les erreurs.» (Le CDG commercial)

- Au niveau de ces deux entreprises il existe un seul service CDG qui prend en charge le contrôle de toutes les structures (sièges, dépôts...).
- «...Nous on contrôle tous, chaque département chaque service, tous.»(Le CDG commercial)

4-Les acteurs et le positionnement hiérarchique¹⁷ du contrôle de gestion

Le service contrôle de gestion existe au niveau du cas 04 (PME 05 et 06). Il est composé de 05 personnes, une directrice CDG, un CDG senior, un CDG commercial, un CDG logistique et un CDG trésorerie.

Tableau N°67: Synthèse sur le contrôle de gestion dans les PME 05 et 06

Les pratiques du contrôle de gestion	Etat financiers intermédiaires ; procédures opérationnelles ; TDB des responsables de structure ; TDB consolidé destiné au top management ; TDB destinés aux propriétaires ; l'activité de planification (stratégique, à moyen terme et planification opérationnelle) ; veille concurrentielle ; budgets ; calcul du taux CA réalisé/objectifs et le calcul des primes des commerciaux ; analyse de remises mensuelles accordées aux clients partenaires ; réaction de fichiers pilotes à la demande ; comparaison (réceptions/facture d'achat) et (Bon de livraison /facture de vente) ; vérification du travail des assistants ADV ; programmation des inventaires ; suivi de la trésorerie ; contrôle budgétaire ; états des créances clients ; réunion pour faire l'état des lieux.
Les caractéristiques de ces pratiques	Fréquence de parution consécutivement aux outils cités ci-dessus : Mensuelle ; néant ; actualisation automatique ; périodiquement ; hebdomadaire ; deux fois chaque trimestre ou à la demande des propriétaires ; long terme ; pour le moyen terme (5 ans puis 3 ans) et pour l'opérationnel (six mois puis 03 mois) ; tous les jours ; annuelle ; à chaque fois qu'il a un changement de prix communiqué par le fournisseur ; mensuelle ; mensuelle ; à la demande ; néant, néant ; périodiquement selon un planning ; journalière ; néant ; néant. La diversité des indicateurs utilisés: Indicateurs financiers, indicateurs non financier et quantitatifs, indicateurs liés à l'environnement interne, indicateurs liés à l'environnement externe, indicateurs spécifiques a l'activité de distributeurs de produits cosmétiques, indicateurs portant sur les processus et d'autres orientés à des fins de pilotage. La diffusion de l'information du contrôle de gestion : Elle est limitée et chaque acteur est censé être informé dans son domaine d'intérêt.
Le rôle du contrôle de gestion	<ul style="list-style-type: none"> • Analyse et explication de l'ensemble des charges ; • Il permet de se démarquer par une base de donnée très riche; • Il permet de faire face à la multitude de sources d'information et de centraliser l'information; • Le CDG (à travers les budgets) est un moyen pour responsabiliser les gens de leurs marges ; • Le CDG fournis aux responsables des autres services les informations qu'ils demandent ; • Remonter l'information au top management ; • Interpréter les faits et les résultats ; • Signaler les anomalies ; • Travailler continuellement sur l'amélioration de la performance ; • Prend en charge le contrôle de toutes les structures (sièges, dépôts...).

Source : réalisé par nous-même.

¹⁷ Pour plus de détails sur le positionnement hiérarchique du contrôle de gestion, le lecteur peut consulter la figure 21.

Section 05 : Présentation du système de contrôle de gestion dans la PME 07 (cas 05)

1-Les outils du contrôle de gestion

Les outils de contrôle de gestion identifiés au niveau de la PME 07 se présentent comme suit :

1-1-Les outils de prévision

1-1-1-Le budget d'investissement

Les budgets d'une façon générale ne sont pas utilisés par le dirigeant de la PME 07, à l'exception du budget d'investissement. Pour le dirigeant le budget d'investissement est le plus important de par les sommes importantes qui vont être mobilisées.

Au niveau de la PME 07, les autres budgets ne sont préparés que pour répondre à des demandes d'informations dans cadre de constitution de dossiers administratifs pour la banque et pour d'autres administrations, tel que (ANDI).

« La responsable de la comptabilité et finance nous prépare les budgets d'investissement, c'est tous, le plus grand budget c'est celui de l'investissement, les autres ils ne sont pas importants. Actuellement, on est en cours de préparation d'un dossier administratif à la banque, donc, c'est à cette occasion qu'on va préparer un budget, mais pas pour répondre à des besoins de gestion. Je n'en ai pas besoin, par ce que c'est moi la source des informations qu'on retrouve au niveau du budget. » (le dirigeant de la PME 07)

Compte de résultats et bilan prévisionnel

« ... notre banquier nous demande de fournir, un compte de résultats et un bilan prévisionnel pour notre dossier administratif au niveau de la banque... » (Le comptable financier de la PME 07)

1-2- Les outils de suivi

1-2-1-Le tableau de bord journalier

L'aide comptable prépare pour le dirigeant un tableau de bord journalier, qui résume l'activité commerciale et les flux financiers de la veille¹⁸. Pour établir le TDB journalier, l'aide comptable s'appuie sur une extraction de l'état des ventes qu'elle effectue depuis le logiciel ainsi que le brouillard de caisse que le commercial¹⁹ prépare.

Ce document résume les flux financiers entrants et sortants (caisse et chèques). L'aide comptable retravaille les données et elle met à jour les cumulés.

Selon l'aide comptable : *« Au final, le document apporte les informations suivantes : CA du jour en valeur et en poids (kg), le cumul du CA en valeur et en poids jusqu'à la veille,(les prix et les quantités ainsi que les clients), les encaissements, les décaissements, les retours, les problèmes de qualité, les chèques impayés. » (Aide comptable 01 de la PME 07).*

Le dirigeant affirme que les indicateurs clés qu'il consulte au niveau du TDB journalier lui permettent de voir ce qui se passe dans l'entreprise de très près. Par conséquent, ce dernier lui

¹⁸ Chaque jour, le dirigeant regarde le mouvement et les soldes de la veille, exemple le 13/12/2018, il regarde les soldes et le mouvement des flux du 12/12/2018.

¹⁹ Il s'agit du commercial qui est fixe dans le bureau, il ne fait pas le terrain et les déplacements, il est responsable des paiements clients (espèce et cheque) et c'est lui qui assure la facturation et la réception des clients au niveau de l'établissement.

offre la possibilité d'apprécier l'importance des événements et d'identifier ceux qui exigent un suivi, et même ceux qui nécessitent qu'il intervient pour y remédier.

« J'ai un TDB journalier, qui me permet de vérifier les sorties, le CA, les paiements, le niveau de recouvrement, les retours marchandises et les impayés, donc ce sont les signaux que je suis tous les jours pour voir ce qu'il se passe. A travers ce TB je filtre les événements qui nécessitent que j'interviens ou que je suis de loin ou ceux qui nécessitent que je demande plus d'informations pour comprendre mieux ce qui se passe. » (le dirigeant de la PME 07)

Pour consulter la forme du TDB journalier de la PME 07 voir (l'annexe N° 05- a) (tiré de la documentation interne).

En résumé le TDB journalier renseigne les informations ci-dessous :

- Détails du chiffre d'affaire du jour, en cumul » du mois et en cumulé annuel en quantité et en valeur ;
- Détails du mouvement de la trésorerie du jour, el cumulé mois et annuel ;
- Le solde bancaire ;
- La créance à jour ;
- Le glissement des données du jour avec les données de la même date de l'année précédente.

1-2-2-Le tableau de bord mensuel

La responsable de la comptabilité et finance prépare un TDB mensuel pour le dirigeant qui touche à tous les axes de l'entreprise. Il permet de présenter les chiffres du mois, les cumulés, les comparatifs avec les résultats de l'année précédente.

« Pour le TB mensuel, je regarde les équilibres du mois, les dettes les paiements, le recouvrement, le ca de l'an passé avec celui en cours, le taux de déchets, la consommation des matières, si elle est bonne a travers les formule que je connais par cœurs si il n'y'a pas eu de chamboulement, une fois j'ai découvert une erreur dans les consommation grâce a ce TB, il ont consommer un produit au lieu d'un autre il ont inverser un produit cher qu'on consomme généralement peut avec un autre moins chère et qu'on consomme plus. Il se sont trempé dans la formule, à travers ces TB je découvre aussi les défauts de fabrication, si c'est une équipe j e suit les retours, et je cherche a comprendre pour quoi ? Non-conformité ou erreur. »

Au niveau de ce TDB mensuel sont regroupés 07 tableaux, ce large éventail de TDB est constitué de (le TDB commercial, le TDB de production, le TDB relatif aux flux financiers, TDB des stocks, compte de résultats financier, compte de résultats comptable).

1-2-2-1-Le tableau de bord commercial

Au niveau de ce TDB sont regroupées les informations en quantité et en valeur relatives aux détails des ventes du mois, les cumulés et les glissements des ventes.

1-2-2-2-Le tableau de bord de production

Ce TDB fait ressortir les indicateurs liés à la production mensuelle et aux productions cumulées de chaque machine. Il manifeste successivement, les rapports entre consommation des différentes matières et la production, le détail de la production par produit et enfin il met en relief les glissements du mois par rapport au même mois de l'année passée et les cumulés de l'année en cours et par rapport à ceux de l'année précédente.

1-2-2-3-Le tableau de bord relatif aux flux financiers

Ce tableau de bord regroupe les indicateurs de trésorerie (les différents soldes bancaire, la caisse), les flux financiers entrants, les flux financiers sortants du mois, les cumulés, les glissements des indicateurs ci-dessus par rapport aux mêmes indicateurs de l'année précédente. Au niveau de ce TDB se retrouve une recap des dettes et des créances jusqu'au mois M. Ensuite, il fait apparaitre, 04 ratios financiers²⁰.

1-2-2-4-Le tableau de bord des stocks

Il existe un TDB des stocks, il a pour visée de suivre les flux de stocks, ce tableau ambitionne de détecter les éventuels écarts entre les inventaires et les stocks théoriques. Et ainsi, le dirigeant déclenche des enquêtes pour identifier les raisons de ces écarts. Le TDB des stocks se présente comme suit :

1-3-Les outils d'analyse

Les outils d'analyse présents au niveau de la PME 07, se résument en le calcul des différents couts, a l'instar du cout d'achat des matières premières achetées et le cout des produits fabriqués (le cout de production).

1-3-1-Le calcul du cout d'achat

A la réception de chaque dossier d'importation de matières premières de chez le transitaire, la responsable de la comptabilité et finance calcule le cout d'achat pour le dossier. Il s'agit d'introduire dans le cout les éléments suivant : Montant de l'achat convertis en dinars, les droits de douanes, les commissions du transitaire, le service de l'entreprise portuaire, le transport maritimes, etc. La somme de l'ensemble des charges cité ci-dessus représente le cout d'achat.

1-3-2-Le calcul du cout de production

Ce calcul ne se fait pas régulièrement, il se fait dans les cas suivant :

- Pour fixer le prix de vente d'un nouveau produit ;
- Au moment des négociations avec des clients qui exigent un prix donné ;
- Hausse des prix des matières premières.
- Périodiquement, afin de contrôler le niveau des couts.

« On le fait à chaque fois qu'il y a une demande de prix à un client spécifique on refait les calculs, et quand il y a une évolution flagrante des matières premiers vers la hausses, on le fait et je déclenche une réunion pour discuter et décider le prix. »(Le dirigeant de la PME 07)

Le calcul des couts sont assuré par le dirigeant en collaboration avec la responsable de la comptabilité et finance qui assure l'aspect technique des calculs, le dirigeant nous indique les éléments à tenir compte au moment de la fixation des prix. Donc, pour fixer le prix, le dirigeant regarde :

- ◆ Le cout du produit actualisé,
- ◆ Le prix du marché (prix proposé par la concurrence),
- ◆ La livraison assurée par le client ou par l'entreprise,
- ◆ Le mode de paiement.

²⁰ Le lecteur peut en prendre connaissance des ratios, qui se trouve au niveau de l'Annexe N° 05- d .

« Voilà mon commercial avant qu'il propose un prix à un client il me consulte, il me demande de faire un prix à un client qui cherche à acheter tel produit, je demande à mon comptable de faire le calcul du prix à jour (MP + charges...), ça c'est l'élément 01, le deuxième est les prix des concurrents (x est à ...y est à...) après j'affine mon prix, je prends en considération la position géographique pour voir si j'introduis dans le prix l'aspect livraison, la qualité exigé par le client, son mode de paiement, si il paye à court terme il aura un prix inférieur, plus longtemps plus cher. » (le dirigeant de la PME 07)

Le calcul du cout se fait en introduisant les consommations de matières premier à leurs cout d'achat en fonction de la formule de production propre à chaque produit, majoré d'autres charges à l'instar des matières consommables (scotch), mandrin emballage, personnel, charges sociales, énergie, amortissement, frais financiers.

1-4-Les autres outils de gestion

1-4-1-Le compte de résultats financier

Le compte de résultat financier regroupe l'ensemble des informations ayant une influence sur la situation financière de l'entreprise. Ce tableau offre au dirigeant une idée précise sur la situation financière de l'entreprise du mois M et le cumulés au mois M.

1-4-2-Le compte de résultats comptable

Il est question d'une extraction de balance des comptes de la classe 06 (charges) et la classe 07 (produits) du logiciel (module comptabilité financière). Il contient aussi les soldes intermédiaires de gestion qui ont pour but d'indiquer la performance de l'entreprise. Il s'agit donc de : marge brute, valeur ajoutée, résultat d'exploitation, résultat hors exploitation, résultat brut de l'exercice, résultat net.

1-4-3-Tableau de suivi des retours et des réclamations clients

À la fin de chaque mois le dirigeant consulte le tableau qui résume les retours marchandises et les réclamations des clients. Le but derrière la création de ce tableau est d'avoir un œil veillant sur les problèmes de qualité en vue d'apporter les solutions possibles en fonction de l'ampleur des retours marchandise et des réclamations clients.

Il s'agit de renseigner le volume des retours et leur valeur, les clients concernés, le produit ayant le problème de qualité.

1-4-4-Manuel de procédures (aspect technique)

Il s'agit d'un manuel que l'adjoint du directeur de production alimente et met à jour. Il renseigne ce qui suit : (parc machines, réparations faites, comment sont-elles faites ?, à quelle fréquence ?, les problèmes techniques récurrents...).

Aux yeux du dirigeant ce manuel représente un moyen de capitalisation des connaissances de type techniques. Il participera à renforcer les efforts de l'entreprise pour faire face à l'instabilité de la main d'œuvre qui emportent avec elle les connaissances acquises au sein de l'entreprise. De ce fait, ce manuel offre à l'entreprise la possibilité d'avoir une mémoire qu'elle peut exploiter pour faire face aux problèmes techniques futurs.

«J'ai demandé à l'ingénieur actuel de saisir tout le parc machine, ce qu'il y'a de quoi il est constitué, quel sont les réparations qui ont été faites et quels sont les réparations à faire, c'est informatisé et c'est pour le bien de l'entreprise, sa sera sur support électronique et sous forme imprimé (un classeur), la manière dont cela se fait c'est moi-même qui suit l'opération

et en ma formation de base (TS électronique) j'ai la capacité de voir si il est facile de décoder le contenu donc j'assure le fait que sa soit facile comprendre pour les gens qui vont venir après. Donc j'ai demandé un rapport sur l'avancement dans ce sujet, et je trouve que c'est une bonne décision. » (le dirigeant de la PME 07)

1-4-5-Les contrôles liés à la gestion commerciale

La gestion commerciale dispose des moyens de contrôle suivant :

- Contrôle établit entre les ventes du logiciel et les ventes enregistré manuellement.
- Effectuer des comparaisons (stock /sortie/ ventes) pour s'assurer que toute livraison a fait l'objet d'une facturation.
- Assure le recouvrement des créances, relance créances, respect des délais de paiements, assure le chiffre d'affaire encaissé.

1-4-6-Veille concurrentielle et benchmarking externe

La veille concurrentielle représente une des missions essentielle du directeur commercial et son équipe. L'ensemble des informations qu'ils tirent du marché serviront à savoir si l'entreprise est compétitive en matière de prix et de qualité.

« Pour nous c'est le commercial qui ramène l'information, lui il est en contact avec les clients, dans le cadre de la relation il arrive facilement a tirer l'information du client au cours des négociations par ce que le client ce qu'il l importe est d'avoir le meilleur prix sur le marché, lui il ne fait pas sa pour te ramener l'information mais pour briser ton prix, même par rapport a la qualité la même chose le client cherche des information concernant la qualité et nous glissent des informations concernant la qualité des concurrents.

Après nous ces informations là on les utilise comme argument de comparaison et pour affronter les autres clients. Nous on donne de l'importance a ce genre d'informations qu'on affine par recoupement a par l'issue de plusieurs sources, cela nous permettre de voir si on est compétitif, si oui on ai sensé s'amélioré si non on doit se remettre en cause e et voir ce qui ne rend non compétitif en terme de prix et de qualité. » (Le dirigeant de la PME 07).

Par ailleurs, L'étroite relation des commerciaux avec la clientèle permet à l'entreprise de prévoir les goûts des clients et les tendances.

«Nos services commerciaux, c'est des remonteurs de l'information, à travers les informations du marchés qu'ils nous rapportent, on peut prévoir la tendance va de quel côté ! ... Donc en réponse aux échos du marché, nous on s'adapte aux besoins des clients, Exemple pour investir c'est en fonction de prévisions des besoins des clients, donc c'est une base solide pour des décisions stratégiques, on améliore la ou on a plus de problèmes, améliorer la ou le retour est négatif » (Le dirigeant de la PME 07).

En plus des informations que les commerciaux apportent, les foires sont aussi une occasion pour se mettre à jours par rapport a ce qui se fait dans le domaine des emballages.

« Il y a aussi les foire qui sont une source d'informations. Pour notre cas, la foire de Düsseldorf qui se tient tous les 3 ans, c'est un événement très important pour nous. Cette foire nous offre une idée très claire la tendance du domaine. Plus on voie les gens exposer dans un créneau donnée et plus on voie la variété dans ce créneau, plus on comprend qu'il faut aller dans cette direction»(Le dirigeant de la PME 07).

Au niveau de la PME 07, la veille concurrentielle se fait aussi en essayant de se tenir informé sur ce que font et prétend de faire les concurrents. Le dirigeant déclare que ses fournisseurs de matériels et équipements représente la principale source d'information en termes de prévisions des comportements des concurrents.

«Les informations qu'on tire auprès des gens qui viennent nous vendre du matériel, nous sert pour se faire des prévisions quant aux intentions d'investissements de nos concurrents. Si nos fournisseurs de matériels nous divulguent ce genre d'information, il le font pour deux raisons, pour nous montrer la tendance et que voilà dans quoi les gens investissent, et pour montrer aussi qu'ils sont forts et qu'on a vendu a tel et tel boite.

Donc, ils cherchent à montrer qu'ils ont des marchés et que leur produit marche bien. Même dans les situations dans lesquelles ils critiquent leurs concurrents, ça nous sert pour tirer pas mal d'informations. A l'inverse, même eux ils tirent de nous des informations, c'est comme ça que ça se passe. C'est un échange qu'on ne peut pas bloquer»(le dirigeant de la PME 07).

A travers le discours du dirigeant de la PME 07, nous avons pu identifier d'autres manières de par lesquels il effectue le contrôle, il s'agit de :

- Flaire et les contrôle aléatoires,
- L'observation : A travers les visites sur le terrain (dépôts, atelier),
«J'utilise aussi les visites sur place, j'observe, les PF les stocks les MP. » (le dirigeant de la PME 07),
- Réunion mensuelle et PV de réunion : Le but de ces outils est de vérifier les équilibres et prendre les dispositions nécessaires au bon moment,
- Système de contrôle interne : à travers les différents mécanismes de contrôle mis en place et les personnes de confiance implanté dans les postes sensibles (entrées et sortie des stocks).

1-5- Le système d'information

Le système de contrôle de gestion prend appui sur un système d'information. Partant de cette relation étroite entre système d'information et système de contrôle de gestion, il est plus que nécessaire de présenter le système d'information de l'entreprise.

La PME 07 dispose d'un système d'information informatisé depuis 1996. Il s'agit d'un système structuré sous forme de réseau. Il relie 10 utilisateurs appartenant aux différents services de l'entreprise. De cette façon, 10 ordinateurs et un serveur sont exploités en vue de faire fonctionner ce système d'information. De par la prise de contact régulière de la responsable comptable et finance avec le développeur de logiciel, cette dernière a acquis une parfaite connaissance du logiciel.

Elle nous fait une description des différents modules et sous modules. Pour mieux comprendre le système d'information de la PME 07 nous nous sommes appuyés sur une documentation interne ainsi que sur les propos de la responsable comptable et finance. Il s'agit donc, d'un logiciel composé de 04 principaux modules (commercial, stocks, paie, comptabilité). Chaque module est composé de plusieurs sous modules. Ils se présentent comme suit :

➤ Module de la gestion commerciale et Stock

Ce module prend en charge tout le processus commercial de l'entreprise, il permet de gérer les clients, fournisseurs, facturation, livraisons, stocks, règlements, créances, dettes... Ce module se ramifie en plusieurs sous modules :

- **Une BDD clients** : elle comprend (la fiche client permet un suivi opérationnel de la tarification et des remises)
- **BDD fournisseurs** : elle inclut (le fichier des tables de codification (famille de produits, barème du timbre fiscal, lieux géographiques ...)
- **Gestion des comptes clients et fournisseurs** : au niveau de cette rubrique, on retrouve, la saisie des règlements, gestion des créances en temps réel, gestion des règlements et des échéances de paiement, état des créances par représentant, récapitulation des créances ou détail par client /fournisseur, état des créances par âge, gestion de la caisse dépenses recettes, état des règlements par client, liste des acomptes client, état des dettes par fournisseur.
- **Gestion des entrées-sorties** : Saisie des factures de vente et des règlements, compteur chronologique de pièce, pro forma, bon de livraison, bon de réception fournisseur, bon de réception production, fixation des plafonds de crédit, contrôle dynamique sur disponibilité stock sur articles, génération d'un fichier d'écritures comptables en liaison directe avec le module comptabilité.
- **Traitement des Inventaires** : Fiche de stock, inventaire des Stocks, état de comptage, saisie des inventaires physiques, état des écarts d'inventaire.
- **Editions** : Le logiciel offre la possibilité d'éditer plusieurs états, entre autre : états standards commerciaux périodiques: (journalier, hebdomadaire mensuel, annuel), liste des clients, articles et fournisseurs, liste des factures par client, état des ventes par client et produit, journal des Entrées / Sorties par article, historique des prix par article, liste des mouvements de stock.
- **Statistiques** : La rubrique statistique facilite la consultation et édition avec fonctions multiples de recherche, tri et regroupement, rapports chiffrés tableaux, graphiques, histogrammes, répartition géographique, flux de distribution. statistiques des ventes par client, catégorie client, famille de produits, zone géographique, wilaya...synthèses commerciales quantifiées et chiffrées, export en format Excel et PDF.

➤ **Le module comptabilité selon le SCF**

Le fournisseur de logiciel de la PME 07 a introduit au niveau du même logiciel de gestion une solution de gestion de la comptabilité générale conforme au nouveau système comptable et financier (NSCF) défini dans l'arrêté du ministère des finances du 26 juillet 2008. Il permet de suivre les données comptables de l'entreprise, de la saisie à l'édition des états financiers en toute simplicité. Ce module assure ce qui suit:

- Saisie standard des écritures.
- Affectation automatique ou manuelle des codes trésorerie.
- Saisie des factures d'achat.
- Saisie de la TVA sur les achats.
- Saisie du G50.
- Saisie des notes par pièce comptable.
- Affectation automatique ou manuelle du code investissement.
- Saisie de la fiche investissement.
- Numérotation automatique ou manuelle des pièces par année ou par mois.
- Recherche d'écritures multicritères.
- Ré imputation automatique des écritures entre comptes, journaux ou périodes.
- Possibilité d'interface avec différents logiciels de gestion commerciale, gestion de la paie, gestion des stocks et gestion des immobilisations.

➤ **Le module paie**

Le module prend en charge la globalité de la procédure de paie et permet à tout responsable gérer les bulletins de paies, congés, rappels et déclarations sociales.

- **BDD personnel** : le fichier d'identification du personnel et situation salariale, le fichier de paramétrage des rubriques de paie, le Fichier des éléments de paie, les Tables de Codification (Affectations, Fonctions, Lieux géographiques, Modes de paiement...).
- **Éléments de Paie** : La saisie se fait par matricule ou par rubrique de paie, nombre illimité de rubriques par agent, possibilité de calcul de paie au moment de la saisie, génération ou suppression d'une rubrique pour une partie ou l'ensemble du personnel.
- **Traitement des Congés** : calcul du droit au congé à la fin de chaque mois en nombre de jours et montant, possibilité de générer automatiquement une paye congé pour tout ou une partie du personnel.
- **Editions** : ventilation comptable, ventilation par section analytique, ventilation par structure.
- Cotisations employeur, bulletins de paye (4 Modèles), journal de paie (4 modèles (état des émargements (Espèces), bordereau de virement (Banque/CCP) et génération de fichier texte EDI, état 301 Bis, déclaration IRG, état des allocations familiales, déclaration Mutuelle trimestrielle.
- **Statistiques** : masse salariale par groupe socio professionnel ou fonction, ventilation salaire par rubrique, par catégorie, liste du personnel par : (affectation, fonction, catégorie, liste personnel contractuel), export en format Excel et PDF.

Il est à préciser que chaque poste a des accès limités et ne peut mener que les actions autorisées par le gérant. Le tableau ci-dessous résume successivement, le poste occupé par l'utilisateur et les droits d'accès et actions autorisés pour chacun²¹ :

²¹ Le staff de la deuxième unité de production ne dispose pas de machine ordinateur, ils sont donc acteur indirectes du système d'information. Les informations relatives à la deuxième unité sont communiquées via supports papier, elles sont ensuite introduites par le biais des acteurs de l'unité de production 01 comme le montre le tableau ci-dessus.

Tableau N°68: Les acteurs du système d'information informatisé au sein de la PME 07

Service	Ordinateur	Utilisateur (acteurs)	droits d'accès par utilisateur	Action autorisées (Création, Modification, Consultation, Suppression)
Direction générale	Serveur	Dirigeant/Informaticien	L'accès à tous les modules est autorisé	apporter les modifications au niveau du système, effectuer les sauvegardes
	Ordinateur 01	Dirigeant	L'accès à tous les modules est autorisé	Toutes les actions sont autorisées
Service gestion des stocks	Ordinateur 02	Gestionnaire des stocks	accès à la rubrique gestion des stocks	consulter, créer des états de stocks
	Ordinateur 03	Responsable des expéditions	accès à la rubrique gestion des stocks	consulter, créer, les expéditions et transfert
Service commercial	Ordinateur 04	Commercial	accès au commercial	création et consultation des BL et la facturation
	Ordinateur 05	Directeur commercial	accès a tous les modules est autorisé	Consultation de tous les modules, création sur module commandes
Service comptabilité et finance	Ordinateur 06	responsable comptabilité et finance	accès a tous les modules est autorisé	Consultation de tous les modules, création et modification sur le module comptabilité
	Ordinateur 07	aide comptable 01	accès a toutes les rubriques	Consultation de tous les modules
	Ordinateur 08	aide comptable 02	accès a toutes les rubriques	Consultation de tous les modules
RH	Ordinateur 09	responsable RH	accès au module RH	Consultation de tous les modules, création et modification sur le module paie
Service production	Ordinateur 10	Adjoint directeur de production	accès aux modules gestion des stocks	Consultation de tous les modules

Source : Réalisé par nous-même.

2- Les caractéristiques de ces outils de contrôle de gestion

2-1-La dimension fréquence de production des différents outils

La fréquence d'utilisation des différents outils est variable selon le rôle que chaque outil assure. Le tableau suivant résume la fréquence de parution des différents outils.

Tableau N°69: Les outils de contrôle de gestion, contenu, fréquence d'apparition et délais de production au niveau de la PME 07.

L'outil	Contenu	Fréquence de parution	Délais de production
TDB journalier	<ul style="list-style-type: none"> Détails du chiffre d'affaire du jour, en cumulé mensuel et annuel, en quantité et en valeur ; Détails du mouvement de la trésorerie du jour, en cumulé mensuel et annuel; Le solde bancaire ; La créance à jour ; Le glissement des données du jour avec les données de la même date de l'année précédente. 	Quotidien	2 heures
Les budgets	<ul style="list-style-type: none"> Budget d'investissement Autre budgets 	<ul style="list-style-type: none"> Dans le cas où on envisage d'investir Occasionnellement pour répondre aux besoins d'informations externes. 	/
Le tableau de bord mensuel	<p>Il est constitué de :</p> <ul style="list-style-type: none"> le TDB commercial, le TDB de production, le TDB relatif aux flux financiers, le TDB des stocks, le compte de résultats financier, le compte de résultats comptable. <p>Il permet de présenter les chiffres du mois, les cumulés, les comparatifs avec les résultats de l'année précédente.</p>	mensuel	Une semaine
Tableau de suivi des retours et des réclamations clients	Il résume les retours marchandises et les réclamations des clients. Ils sont indiqués : les volumes et leur valeur des retours, les clients et les produits concernés.	Mensuel	Mis à jours, à chaque fois d'un retour ou réclamation survient.
Manuel de procédures (aspect technique)	Il renseigne ce qui suit : (parc machines, réparations faites, comment sont-elles faites ?, à quelle fréquence ?, les problèmes techniques récurrents...).	Occasionnellement (au moment où une panne survient, il est consulté en suite mis à jours)	Mis à jours, à chaque fois d'un retour ou réclamation survient.
Calculs des couts	<ul style="list-style-type: none"> Le calcul du cout d'achat, Le calcul du cout des produits, 	<ul style="list-style-type: none"> A la réception de chaque dossier d'importation de MP, Pour fixer le prix de vente d'un nouveau produit ; Pour faire des prix aux clients qui exigent un prix donné ; Dans le cas de hausse des prix de MP. Périodiquement, afin de contrôler le niveau des couts. 	/
Veille concurrentielle et benchmarking externe	Informations permettant de savoir si l'entreprise est compétitive en matière de prix et de qualité.	fréquemment	/

Source : réalisé par nous-même.

2-2-Délais de production des outils de CDG

L'ensemble des outils de contrôle de gestion de la PME 07 sont préparés en passant par trois étapes essentielles. Collecte des données, retraitement et enfin présentation des informations. La collecte des données se fait auprès des différents acteurs en plus de l'exploitation des systèmes d'informations (logiciel) à travers les extractions.

Ces données seront par la suite retravaillées en extra à l'aide des tableurs Excel. La dernière étape consiste à présenter les informations du contrôle de gestion dans leur forme finale utilisable dans la prise de décision. L'ensemble de ces étapes nécessite du temps. La durée de production des différents outils est présentée dans le tableau ci-dessus.

2-3-La diversité des indicateurs utilisés

La majorité des indicateurs utilisés au niveau de la PME 07 sont des indicateurs financiers, quantitatifs et internes. Il existe d'autres indicateurs de type non financiers, qualitatif et externe, mais ils sont minoritaires.

Dans l'ensemble, Il s'agit aussi d'indicateurs orientés à des fins de suivi et de pilotage. Nous constatons que les indicateurs prévisionnels ne sont pas présents au niveau de la PME 07 et que les réalisations sont comparées aux performances des années précédentes.

2-4- Le niveau de décentralisation des informations du contrôle de gestion

L'ensemble des informations produites par le système de contrôle de gestion sont destinée à être utilisées par le dirigeant. Le dirigeant de la PME 07 partage avec le directeur de production et le directeur commercial et le directeur de production un nombre réduit d'indicateurs. Seulement ceux qui rentrent dans le cadre de leurs prorogatifs.

Le dirigeant déclare que c'est lui l'utilisateur final des informations du contrôle de gestion et qu'il ne partage qu'une petite partie avec les responsable de l'entreprise.

« C'est moi l'utilisateur final des informations du contrôle de gestion... oui, je diffuse à chacun de mes responsables la partie de l'information qui peut les aider pour qu'ils puissent se positionner et le plus souvent c'est comme ça que chacun m'explique ces résultats. Le reste de l'information ne les concerne pas et je n'aimerai pas qu'il sache, ça ne les regarde pas ! Je trouve que je pourrai juste partager avec eux les grandes lignes et les gros problèmes juste pour les sensibiliser et par ce qu'ils doivent fournir des efforts, mais ils ne l'ont pas a rentrer dans d'autres champs. » (le dirigeant de la PME 07)

3- Le rôle du contrôle de gestion dans l'entreprise

➤ Le contrôle de gestion offre plus d'assurance et courage au dirigeant dans la prise de décision :

L'idée de maîtrise et la perception d'avoir une meilleure visibilité sur ce qui se passe au niveau de l'entreprise qu'offre le contrôle de gestion au dirigeant, le rassure et lui permet d'être plus sûr et plus courageux dans ses décisions.

«Je cherche tout le temps à avoir plus de contrôlabilité sur mon entreprise et à être mieux informé et au bon moment. Je vous donne un exemple...moi quand je voyage par route, je vérifie la pression des pneus, l'indicateur du carburant...etc. Au moment où j'ai toutes les informations nécessaires, je suis tranquille, et je voyage paisiblement. C'est la même chose au niveau de l'entreprise, je cherche tout le temps à être mieux informé, cela me rend moins stressé et me permet de prendre plus d'engagement» (le dirigeant de la PME 07).

« ...Plus il y'a une contrôlabilité et une maîtrise des chiffres plus les chances d'améliorer la performance augmente, je vous dis pour quoi ! Par ce qu'en présence de contrôle et de maîtrise, il y a plus de précision et nous sommes plus sure. Je prends l'exemple du cout de revient, quand on dit ce produit a couté x da, on est sure que c'est ce qu'il a vraiment couté, et que c'est son vrai cout»(Le dirigeant de la PME 07).

➤ **Un moyen pour expliquer la performance managériale :**

Aux yeux du dirigeant le contrôle de gestion est un moyen pour expliquer sa performance managériale au travers les différents indicateurs et analyses des résultats à sa propre personne d'une part et aux actionnaires d'autre part.

«Je suis gérant-actionnaire, j'ai dix autres actionnaires avec moi. Il est vrai qu'il s'agit de mes parents et mes frères et sœurs (entreprise familiale). Ils ne me demandent pas de comptes, mais moi je suis de très près la performance et les résultats de l'entreprise.

Cela pour que je puisse m'assurer que l'entreprise est sur le bon chemin. Aussi pour montrer aux actionnaires et à moi-même, l'évolution de l'entreprise d'une année à une autre.» (le dirigeant de la PME 07).

«...J'attends aussi qu'il apprécie la gestion, et dès qu'il aperçoit une anomalie il la signale...» (Le dirigeant de la PME 07).

➤ **Détection des problèmes et des dysfonctionnements au niveau de l'entreprise:**

Le contrôle de gestion au niveau de la PME 07 vise d'identifier les raisons (problèmes et des dysfonctionnements) qui engendrent un ralentissement ou tout simplement empêchent l'entreprise à attendre ces objectifs.

«J'attends du contrôle de gestion qu'il m'informe et qu'il m'alarme quand il y'a un problème. ... qu'il attire mon attention là où ça ne va pas» (Le dirigeant de la PME07).

➤ **Conseils et recommandation :**

Le dirigeant nous explique qu'il a recours aux des différentes informations issues du contrôle de gestion (calculs du coût, évaluation des risques, proposition des alternatives) en tant que recommandations et conseils pour sa propre personne et pour l'ensemble des responsables de son entreprise lors de la prise de décision.

➤ **Permet d'évaluer la performance des différents acteurs et services :**

Le dirigeant révèle qu'il utilise les tableaux de bord²² pour évaluer la performance des responsables et même celle des services de son entreprise. Ce moment de partage et d'évaluation et le plus souvent l'occasion pour les différents acteurs pour expliquer leurs performances.

«Je diffuse à chacun²³ la partie du tableau de bord qui le concerne pour qu'il puisse se positionner et le plus souvent c'est comme ça que chacun m'explique ces résultats.» (Le dirigeant de la PME 07).

➤ **Certaines informations produites par le contrôle de gestion sont destinées à être utilisées par des parties prenantes externes (banques, administrations...) :**

Au niveau de la PME 07, certaines informations demandés par les banques et l'agence nationale du développement des investissements (ANDI) sont fournies par le contrôle de gestion. Il s'agit du budget prévisionnel annuel et budget d'investissement.

²² Le tableau de bord en tant que outil de contrôle de gestion.

²³ A chaque responsable.

« Pour l'année 2019 on est en train de préparer un budget d'investissement, donc le financier²⁴ prépare des enveloppes pour ça et à la fin nous allons les présenter aux banques dans le cadre de préparation d'un dossier, donc nous préparons les budgets pour la banque et pour les administrations (ANDI) et non pas des besoins de gestion» (Le dirigeant de la PME 07).

« ... notre banquier nous demande de fournir, un compte de résultats et un bilan prévisionnel pour notre dossier administratif au niveau de la banque... » (Le comptable financier de la PME 07)

➤ **Permet d'économiser du temps et favorise le développement du volet managérial et stratégique :**

Le contrôle de gestion permet au dirigeant de la PME 07 d'économiser beaucoup de temps et se consacrer au management et au développement du volet stratégique de l'entreprise.

➤ **Permet d'intervenir avant que ça soit trop tard**

Le dirigeant de la PME 07 déclare qu'il n'est pas suffisant d'avoir les bonnes informations, il est aussi important de les avoir au bon moment, et ce pour pouvoir agir et mener des actions efficaces.

« Chaque fin du mois, je vérifie les équilibres du mois, les dettes, les paiements, les recouvrements, le CA de l'an passé avec celui du mois en cours, le taux de déchets... Je vérifie si il n'y'a pas eu de chamboulement. Une fois j'ai découvert une erreur dans les consommations grâce au tableau de bord mensuel. Ils ont consommé un produit au lieu de l'autre, ils ont inversé un produit cher qu'on consomme généralement peu avec un autre moins cher et qu'on consomme plus.

Ils se sont trempé de formule, à travers ce tableau de bord je découvre aussi les défauts de fabrication... ce que je fais et que je découvre l'anomalie, je la signale au responsable concerné, je demande des explications pourquoi cela s'est produit et le plus important je veille pour que sa se reproduit pas en prenant les mesures nécessaires»(Le dirigeant de la PME 07).

²⁴ La responsable comptable financier assure le contrôle de gestion en collaboration avec le dirigeant.

Tableau N°70: Synthèse sur le contrôle de gestion dans la PME 07

Les outils de contrôle de gestion	<p>Tableau de bord journalier, tableau de bord mensuel, les budgets, tableau de suivi des retours et des réclamations clients, manuel de procédures (aspect technique), calculs des couts, veille concurrentielle et benchmarking externe, en plus d'autres outils à l'instar de (flaire et les contrôle aléatoires, l'observation : A travers les visites sur le terrain (dépôts, atelier), réunion mensuelle et PV de réunion, système de contrôle interne).</p>
Les caractéristiques de ces outils de CDG	<ul style="list-style-type: none"> • La diversité des indicateurs utilisés : Indicateurs financiers et quantitatifs non financier, indicateurs qualitatifs, indicateurs interne, indicateurs externe, indicateurs de type temporelle (délais), indicateurs visant la comparaison (glissement annuels et mensuelle). • Le niveau de décentralisation des informations du contrôle de gestion : L'ensemble des informations sont centralisées entre les mains du dirigeant, juste une partie est partagée avec les responsables de l'entreprise en fonction des prorogatifs de chacun. • La fréquence de parution consécutivement aux outils cités ci-dessus : quotidien ; dans le cas où on envisage d'investir ; occasionnellement pour répondre aux besoins d'informations externes ; mensuel ; mensuel ; occasionnellement (au moment où une panne survient, il est consulté en suite mis a jours) ; le calcul des couts se fait dans les cas suivant (à la réception de chaque dossier d'importation de MP, pour fixer le prix de vente d'un nouveau produit, pour faire des prix aux clients qui exigent un prix donné, dans le cas de hausse des prix de MP, périodiquement, afin de contrôler le niveau des couts); fréquemment. • Le délai de production consécutivement aux outils cités ci-dessus : deux (02) heures, néant, une semaine, Mis à jours, à chaque fois d'un retour ou réclamation survient, mis à jours, à chaque fois d'un retour ou réclamation survient, néant.
Le rôle du contrôle de gestion	<ul style="list-style-type: none"> • Le contrôle de gestion offre plus d'assurance et courage au dirigeant dans la prise de décision, • Un moyen pour expliquer la performance managériale à sa propre personne et aux actionnaires, • Détection des problèmes et des dysfonctionnements au niveau de l'entreprise, • C'est une source de conseils et recommandations, • Permet d'évaluer la performance des différents acteurs et services : • Certaines informations produites par le contrôle de gestion sont destinées à être utilisées par des parties prenantes externes (banques, administrations...), • Permet d'économiser du temps et favorise le développement du volet managérial et stratégique, • Permet d'intervenir avant que ça soit trop tard.

Réalisé par nous-même.

4-Les acteurs et le positionnement hiérarchique du contrôle de gestion

Au niveau de la PME 07, il n'existe pas un service contrôle de gestion, ni le poste d'un contrôleur de gestion. Le contrôle de gestion est assuré par le comptable financier en collaboration avec le dirigeant.

Le dirigeant exprime ses besoins en informations en fonction des différentes situations par lesquelles l'entreprise passe, par la suite le support est conçu en collaboration avec le comptable financier. Une fois la forme et le contenu du support (l'outil) du contrôle de gestion validé, le comptable financier s'occupe de préparer l'ensemble des outils selon la périodicité exigé par le dirigeant. Le dirigeant est l'utilisateur final de ces outils. L'ensemble des responsables de la PME 07 ont accès seulement aux tableaux de bord relatifs à leurs service.

Section 06 : Présentation du système de contrôle de gestion dans les PME (07, 08, 09, 10, 11, 12, 13) (cas 06)

1-Les outils du contrôle de gestion

La même approche sera adoptée pour la présentation du système de contrôle de gestion du cas 06 (au niveau de s 06 PME appartenant au même groupe).

1-1-Les outils de prévision

1-1-1-Activités de planification

L'activité de planification est le premier outil évoqué par le CDG groupe. Comme il le précise, cet outil met en évidence les objectifs à suivre.

« L'activité de planification nous permet de dire voilà ce qu'on veut, voilà ou on veut aller exactement...il faut tous le temps avoir suivi des objectif. » (Le CDG groupe du cas 06).

En outre, la planification permet de traduire l'orientation stratégique des actionnaires en actes opérationnels et offre la possibilité de déceler les dérives qui nécessitent une prise en charge et une mise en place d'actions nécessaires pour les corriger.

«La panoplie d'outils de contrôle de gestion mis à notre disposition a l'instar des activités de planification qui traduit l'orientation stratégique de nos actionnaires en chiffres opérationnels que nous surveillons mensuellement via une comparaison avec les orientations et la détection de toute source des dérives et prendre les mesure nécessaire. » (Le CDG groupe du cas 06).

1-1-2-Gestion budgétaire

Le point de départ pour la gestion budgétaire au niveau des PME du cas 06 est la fixation des objectifs à court terme qui découle de la politique moyen terme. Le CDG groupe aperçoit qu'un budget est un contrat de délégation.

Il précise que dans le cadre de la démarche budgétaire, les objectifs sont fixés pour et avec les cadres et responsables, les moyens nécessaires pour les atteindre leurs sont assignés.

«Bien évidemment, moi je suis un partisan de l'implication de tous, par ce que à vrai dire un budget c'est un contrat de délégation, je leurs file des objectifs et je leurs assigne des moyens, après c'est à ces opérationnels la pour qu'il travaille la première des choses il faut les faire adhérer et les impliquer.»(le CDG groupe)

Le CDG groupe explique que pour l'instant, l'animation du processus budgétaire avec l'ensemble des intervenants est basée sur un mode opératoire et qu'il ne s'agit pas d'une procédure écrite. La démarche budgétaire suivie chaque année au niveau des 06 PME se résume en deux étapes essentielles :

- ❖ **Etape 01 (balayage des performances passées) :** Il s'agit de l'analyse des données historiques, cette étape s'étale entre le mois de septembre jusqu'au mois d'octobre.
- ❖ **Etape 02 (projection de performances passées pour l'exercice à venir) :** En raison de la stratégie de maintien et de la nature de l'activité linéaire, les performances des exercices passés sont tout simplement projetées pour les exercices à venir.

« En ce qui est approche budgétaire et en l'absence d'orientations stratégique pour le moment pour les raisons que je viens de citer, on est dans une activités de maintien, donc en quelque sorte chaque année il y a une analyse des données historiques qui est effectuées en la période allant de septembre jusqu'à octobre, donc il y a un balayage de performance passé es qu'on projettent tout simplement pour les exercice a venir, sa pour les pme pour les autre c es toute une procédure complexe. » (le CDG groupe)

Une fois les budgets arrêtés, si un dépassement de l'enveloppe budgétaire survient au cours de l'année, le CDG groupe précise qu'il faudra tout d'abord s'assurer de la véracité de l'existence d'un dépassement, ensuite, identifier ces raisons, et dans le cas où le dépassement est significatif, il faudra agir en vue de maintenir un niveau de rentabilité prévu.

« Dans le cas de dépassement de l'enveloppe budgétaire, il va falloir que j'identifie les raisons de cette dérive. Plus exactement il y a plusieurs raisons, et parfois c'est une simple omission ou erreur. Donc je commence par ça, après si il y a pas d'erreur ou omission et si il y a quelque chose qui nécessite qu'on doit dépenser au-delà de l'habituel, dans ce cas tout dépend du dépassement, si le dépassement est dérisoire on peut le faire passer si le dépassement est significatif au point où il peut avoir une incidence sur la rentabilité de l'entité à ce moment-là, il va falloir agir soit sur le cout de revient soit sur la marge soit sur le niveau d'activité, l'essentiel est de maintenir le niveau de rentabilité prévu. » (Le CDG groupe).

Dans le cas de dépassement, la réaction est rapide et le réajustement budgétaire prend entre une journée à une semaine.

« C'est rapide et sa peut aller d'une journée jusqu'a une semaine, c'est en fonction du dépassement. »

Le CDG groupe ambitionne de mettre en place une révision budgétaire, il précise que : *« Pour le moment on a pas vraiment un système ficelé, ça fait partie des projet à mettre en place ici nous voulons additivement au budget aller vers la notion fort caste (la révision budgétaire) plus exactement par ce que en fait la démarche budgétaire est basé sur le passé, l'inconvénient de cette méthode-là est que vous allez dépendre votre future du passé, donc pour pallier à cela donc je compte rien mettre en place une révision budgétaire on va commencer par une fréquence trimestrielle après en va la faire en fonction de l'activité pour aller vers la notion de la révision des données passé la révision qui nous ont servi de base pour concevoir nos budget pour tenir compte de la réalité du jour, pour beaucoup plus anticiper les risques liés à l'activité , par exemple en partant des données actualisés, au lieu d'être figé par rapport à une référence basé sur des données historiques. » (le CDG groupe)*

Les budgets au niveau des PME du cas 06 sont présentés par projet et par fonction, comme le souligne le CDG groupe,

« ...Les deux, bien sûr dans la détermination du plan d'activité, nous raisonnons d'abord sur notre portefeuille projet après nous essayons d'extrapoler à partir des données liées au futur. » (le CDG groupe)

Dans l'ensemble, la plaquette budgétaire est composée d'un simple budget commercial (budget des ventes), budget de trésorerie, b personnel et budget des frais généraux. Le CDG groupe déclare qu'il s'agit tout simplement d'une structure budgétaire classique.

«Donc nous sommes resté sur une structure classique, bien sûr il faudra une structure plus développée pour la PME09 que j'ai cité par ce que c'est une filiale industrielle dans ce cas-là sa implique aussi en matière de typologie un budget de production d'approvisionnement. » (le CDG groupe)

1-2-Les outils de suivi

1-2-1-Les tableaux de bord

D'après les déclarations du CDG groupe, le TDB est un outil largement utilisé en tant que support d'aide à la décision au niveau des PME du groupe.

« Grace au TDB qu'on prépare, les dirigeant de PME sont mieux outillé ils ont une meilleure utilisation des chiffres ça leurs permet de lire leurs activités ils comprennent mieux ils réagissent mieux. » (le CDG groupe)

La cartographie des indicateurs qui constituent les TDB qui existent au niveau des PME du groupe (du cas 06), se présente comme suit :

- **Des indicateurs quantitatifs (volume):** Il s'agit du nombre des commandes pour les entreprises de projet, a l'instar de la PME 08 qui est dans la promotion immobilière.
« Là on part toujours des données volumes, les entrées de commandes pour les entreprises de projet c'est les contrats qui sont signés. »(Le CDG groupe du cas 06).
- **Des indicateurs financiers :** Au niveau des TDB, on constate la présence des indicateurs, cout de revient et marge commerciale qui sont employé en vue de mesurer la performance commerciale. La mesure la activité d'exploitation et opérationnels est basée sur deux indicateurs, essentiellement sur l'excédent brut d'exploitation (EBE) qui est très regardé ensuite le résultat d'exploitation.

« Nous partant des indicateurs tel que le cout de revient et la marge commerciale, pour mesurer la performance commerciale. Puis au-dessus on mesure la activité d'exploitation et opérationnels nous partant sur le résultat d'exploitation, avant ça nous avons excédent brut d'exploitation. C'est les deux indicateurs pour lesquels on opte. L'EBE est un indicateur économique très regardé, il démontre l'activité et la richesse. Si à ce niveau-là ça ne va pas, cela veut dire que économiquement parlant on ne contribue pas à l'activité économique. » (le CDG groupe).

La nature commerciale des activités de la majorité des PME du groupe étudiées, explique la présence des indicateurs de mesure de la performance de l'activité commerciale tel que les variations du BFR. Le CDG groupe nous explique la place privilégié de cet indicateur au niveau des PME.

« Un certain nombre d'indicateurs tel que les variations du BFR sont utilisés pour les PME, par ce que la plus part ont des activités commerciales. Donc nous regardons de très près cet indicateur. Ce dernier est lié à la capacité de générer du cash. » (Le CDG groupe).

D'autres indicateurs existent, (état des clients, état des dettes, évolution des stocks et situation du cash-flow).

«Ça nous permet de voir l'état de nos clients, l'état de nos dettes, l'évolution de nos stocks. Nous voyons aussi la situation du cash-flow avec une culture de développement, donc pour ce développer il faut du cash il faut que l'activité dégage une capacité d'autofinancement au moins pour financer les projets qu'on entreprend, c'est pour cette raison que nous regardons de très près ces indicateurs, donc c'est la cartographie des indicateurs pour les pme du groupe. » (Le CDG groupe).

- **Des indicateurs Ressources humaines : I existe aussi des indicateurs RH, le CDG groupe souligne que** *«Il y a des indicateurs RH qui se joigne aux indicateurs financier et qui sont préparés par le service RH. Ils sont pris par mon collègue le directeur de ressource humaine groupe et qui sont présentés à la même occasion Il est question du taux d'absentéisme, la répartition du personnel, etc. » (Le CDG groupe).*

1-3-Les outil d'analyse

1-3-1-Le calcul des couts

Le CDG groupe indique que la méthode de calcul des couts utilisée au niveau des PME du groupe est essentiellement la méthode des couts complet. Pour des raisons relatives au besoin d'information précises du genre, la détermination du seuil minimum d'activité, la méthode de couts partiels est utilisée.

Les motifs des calculs des couts au niveau des PME du (cas 06) peuvent être synthétisés dans les points suivants :

- Détermination des prix de vente ;
- La révision des couts calculés pour la partie connue du cout.
- La prévision pour la partie du cout qu'on ne connait pas.

« Pour le moment on se contente de la méthode des couts complets pour la détermination de nos grilles tarifaires et nos prix de ventes. Parfois pour une raison ou une autre, nous optons pour la méthode du cout partiel pour la détermination du seuil minimum d'activité a assurer pour atteindre le point mort. En général, pour les PME, on est sollicité pour calculer des couts pour déterminer les prix de vente. Je vous parle d'une façon général pour les 6 PME, la différence entre elles, réside dans la spécificité des ingrédients qui diffèrent d'une PME a une autre, et d'une année à une autre. Mais, la méthode de calcul est la même. »,

« Il peut s'agir d'activité de projet et il peut s'agir de prestation de service; donc les ingrédients diffèrent mais l'approche ou méthode qui est la méthode des couts. complet est la même utilisée pour l'ensemble des PME. » (Le CDG groupe du cas 06).

« pour prévision et pour révision en cas de hausse c'est un mélange des deux, nous optons pour le calcul prévisionnel, il y'a une partie qu'on connait d'avance et il y a une partie que nous prévoyons donc c'est un mélange des deux par ce que parfois il y a des frais qui sont connu au moment de la détermination du produit et il y un a autre partie qui n'est pas connu et qui varient de temps a autre donc on tiens compte des deux méthodes. Ça peut être mensuel ou trimestrielle, tout dépend de l'activité. » (Le CDG groupe du cas 06).

1-4-Les autres outils de gestion

1-4-1-Etudes économiques et financières des possibilités de développement des activités des PME

Le CDG groupe met à la disposition des actionnaires le résultat de ses analyses économiques et financières nécessaires au pilotage opérationnel et stratégique de l'entreprise. Ces études économiques et financières permettent d'avoir une vision plus claire sur les possibilités de développement des activités. En cela, il assiste aussi les responsables opérationnels dans la gestion de l'activité et la prise de décision.

« Nous sommes impliqué dans les études portant sur le développement de notre activité. Je travaille sur des concepts données, ensuite, j'apporte ces méthodologies ces outils-là que je développe spécialement pour les PME du groupe entre les mains des actionnaires pour dire que ok on peut y aller sur cette activité ou pas. ça s'est des études économiques et financières que je mets à leurs disposition pour dire si on peut y aller pour tel ou tel activité indépendamment du portefeuille existant ». (Le CDG groupe du cas 06).

2- Les caractéristiques de ces outils de contrôle de gestion

2-1-La dimension fréquence de production des différents outils

Au niveau des PME du cas 06, la fréquence de parution des outils de contrôle de gestion diffère d'un outil à un autre. Le tableau ci-dessous les résume.

Tableau N°71: Fréquence de parution des outils de contrôle de gestion (cas 06)

L'outil	Fréquence de parution	Verbatim (extraction du discours du CDG groupe)
Planification	mensuelle	<ul style="list-style-type: none"> ▪ «...activités de planification qui traduisent l'orientation stratégique de nos actionnaires en chiffres opérationnels que nous surveillons mensuellement...» ▪ «Plus exactement, on est parti à des arrêts mensuel de la planification, c'est à dire la traduction des orientations stratégiques sous forme d'objectifs pluriannuel et par la suite budgétaires »
Budgets	Annuel	« ...donc en quelque sorte chaque année il y a une analyse des données historiques qui est effectuées en la période allant de septembre jusqu'à octobre, donc il y a un balayage de performance passé es qu'on projette tout simplement pour les exercices à venir... »
Calcul des coûts	Mensuel ou trimestriel	«...Il y a des frais qui sont connus au moment de la détermination du produit et il y a une autre partie qui n'est pas connue et qui varient de temps à autre...Ça peut être mensuel ou trimestrielle, tout dépend de l'activité. »
TDB	Mensuel /trimestriel	«Les TDB sont produits une fois par mois pour l'ensemble des PME à l'exception de la PME 08 qui est inscrite dans une activité de promotion immobilière, la fréquence de production est donc trimestrielle. »

Source : réalisé par nous même.

2-2-Délais de production des outils de CDG

Dans l'ensemble le CDG groupe a souligné qu'au niveau des 06 PME, il existe un logiciel qui s'appelle SAGE. Il s'agit d'un logiciel de gestion dédié à la comptabilité générale, gestion commerciale, gestion des stocks, gestion des immobilisations. Ce dernier sert de source principale des informations à retravailler et à remodeler en exploitant Excel. Ce qui implique une optimisation du temps et de l'effort pour la production des informations du contrôle de gestion.

A travers le discours du CDG groupe, on a pu extraire explicitement le temps nécessaire pour la production de certains outils. Pour ce qui, réajustement du budget le CDG groupe déclare que le temps nécessaire varie entre une journée jusque une semaine.

« C'est rapide et sa peut aller d'une journée jusqu'à une semaine, c'est en fonction du dépassement. ».

2-3-La diversité des indicateurs utilisés

Au niveau des PME de ce groupe il existe une quantité importante d'indicateurs, cependant, nous constatons que la majorité des indicateurs présents est de nature financier, quantitatif et orientés à des données internes a l'entreprise. Il est à souligner qu'un manque remarquable d'indicateurs de type qualitatif et surtout les indicateurs orientés à l'externe.

2-4- Le niveau de décentralisation des informations du contrôle de gestion

Les 06 PME ne disposent pas de contrôleurs de gestion décentralisés, de ce fait la fonction est assurée d'une manière centralisée par le directeur du contrôle de gestion groupe (CDG centralisé).

«Je suis le directeur de contrôle de gestion et d'audit interne de tout le groupe, je rapporte directement aux actionnaires, au président et à la vice-présidente. En général, il y'a des règles internes chez nous quand la fonction n'existe pas, elle est prise en charge par le groupe, (par ma personne et mes équipes). » (le CDG groupe)

Tableau N°72: Les outils de CDG, délais de production et la diversité des indicateurs.

L'outil	Délais de production	Diversité des indicateurs
Budgets	Dégager une enveloppe budgétaire supplémentaire prend une journée jusqu'à une semaine.	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Les indicateurs sont de natures financières, quantitatives et orientés à l'interne. ➤ L'absence d'indicateurs de type qualitatifs et surtout les indicateurs orientés à l'externe.
Planification	Pour l'ensemble des outils, le logiciel de gestion ainsi le recours aux outils informatiques permet le traitement des données dans des délais très court.	
Calcul des couts		
TDB		

Source : réalisé par nous-même.

3- Le rôle du contrôle de gestion dans l'entreprise

- Etablir un rapport d'activité pour actionnaires (PDG et vice-présidente),
«Moi je suis le directeur de contrôle de gestion et d'audit interne de tout le groupe, je rapporte directement aux actionnaires, au président et à la vice-présidente»(Le CDG groupe).
- Conception et mise en place de nouveaux outils de contrôle de gestion.

- Le Contrôle de gestion joue le rôle de garde-fou et du garent de la bonne gestion des activités.

« Nous sommes le garde-fou en quelque sorte. C'est nous le garent que des activités de notre groupe, les activités de l'ensemble des filiales sont gérées de manière efficace c'est à dire que nous arrivons quand même à atteindre nos objectifs suite aux interventions du CDG qui doté d'une panoplie d'outils mis à sa disposition à l'instar des activités de planification qui traduit l'orientation stratégique de nos actionnaires en chiffres opérationnels que nous surveillons mensuellement via une comparaison avec les orientations et la détection de toute source des dérives et prendre les mesure nécessaire » (Le CDG groupe).

Le contrôle de gestion modélise les informations en vue de fournir matière à la décision aux décideurs (les actionnaires).

«...j'interviens directement auprès des décideurs et des actionnaires donc je leurs apporte toutes aide et soutien en matière de décision à travers des modélisations que je fais suivant l'objectif que l'en m'en charge »(Le CDG groupe).

- Proposer des solutions court terme pour améliorer la rentabilité.
«En ma qualité de contrôleur de gestion, j'interviens aussi sur le court terme en cherchant à trouver des solutions à court terme immédiates et ça c'est notre rôle, et de trouver quel sont les leviers su lequel on peut agir aujourd'hui et maintenant en vue de palier a cette sous activités exactement améliorer la rentabilité»(Le CDG groupe).
- Proposer des solutions sur mesure et apporter des méthodologies et la mettre à la disposition des actionnaires.
« ...j'apporte cette méthodologie cet outil là entre les mains des actionnaires pour dire que ok on peut y aller sur cette activité ou pas ça s'est des études économiques et financières que je mets à leurs disposition pour dire si on peut y aller pour tel ou tel activité indépendamment du portefeuille existant»(le CDG groupe).
- Assurer l'activité de planification et le suivi des objectifs.
«Nous assurons le travail classique du contrôleur de gestion (l'activité de planification), il s'agit de la traduction des orientations stratégiques sous forme d'objectifs pluriannuel et par la suite budgétaires...il faut tous le temps avoir suivi des objectif, voilà ce qu'on veut ou non vu y aller voilà exactement» (Le CDG groupe).
- Le contrôle de gestion permet de faire un suivi de l'activité à travers la comparaison entre la réalisation et le niveau d'activité habituelle. La détection des écarts nécessite une réflexion aux causes et aux actions correctives à entreprendre.
«...on se contente de contrôler chaque mois comment ils sont les chiffres et s'il y a des anomalies et des déviations bien sûr par rapport au fonctionnement habituel...» (le CDG groupe).
- Le contrôle de gestion favorise l'implication de tous au niveau des six PME, Le CDG groupe explique que cette implication se fait grâce aux budgets qu'il considère en tant que contrat de délégation.
«Bien évidemment, moi je suis un partisan de l'implication de tous par ce que a vrai dire un budget c'est un contrat de délégation, je leurs fille des objectifs, je leurs assigne des moyens, après c'est à ces opérationnels la pour qu'ils travaillent. Donc, la première des choses, il faut les faire adhérer et les impliquer » (le CDG groupe).

- Le contrôle de gestion apporte aux dirigeants des six PME une meilleure lecture des chiffres et d'une manière à valoriser les choix.
« en fait, pour la majorité des dirigeants, la comptabilité générale est du charabia, ...En général la comptabilité comme elle est présentée se parle très peu aux dirigeants donc nous leur apportons une meilleure lecture des chiffres d'une manière simplifiée» (le CDG groupe).

Tableau N°73: Synthèse des résultats sur le contrôle de gestion dans les PME du cas 06

Les outils de contrôle de gestion	Activités de planification ; gestion budgétaire ; calcul des couts ; tableau de bord.
Les caractéristiques de ces outils de CDG	<p>Fréquence de parution consécutivement aux outils cités ci-dessus : Mensuelle, annuel, mensuel ou trimestriel, mensuel /trimestriel.</p> <p>La diversité des indicateurs utilisés : Indicateurs financiers et quantitatifs, indicateurs liés à l'environnement interne seulement.</p> <p>L'utilisation des informations du contrôle de gestion : Il existe trois niveaux d'utilisateurs de l'information²⁵ issue du contrôle de gestion :</p> <ul style="list-style-type: none"> -Le top management composé d'un président général (PDG) et la vice-présidente (VP); -D'une façon générale, un dirigeant a la tête de chaque PME ; -Des responsables au sein des PME (directeurs commerciale, DFC...).
Le rôle du contrôle de gestion	<ul style="list-style-type: none"> • Etablir un rapport d'activité pour actionnaires (PDG et vice-présidente) ; • Conception et mise en place de nouveaux outils de contrôle de gestion ; • Il joue le rôle de garde-fou et du garent de la bonne gestion des activités ; • Modéliser les informations en vue de fournir matière à la décision aux décideurs (les actionnaires) ; • Proposer des solutions court terme pour améliorer la rentabilité ; • Proposer des solutions sur mesure et apporter des méthodologies et la mettre à la disposition des actionnaires ; • Assurer l'activité de planification et le suivi des objectifs ; • Permet de faire un suivi de l'activité à travers la comparaison entre la réalisation et le niveau d'activité habituelle. La détection des écarts nécessite une réflexion aux causes et aux actions correctives à entreprendre ; • Favoriser l'implication de tous au niveau des six PME à travers les budgets ; • Apporter aux dirigeants des six PME une meilleure lecture des chiffres et d'une manière à valoriser les choix.

Source : réaliser par nous-même.

²⁵ Les informations utilisées par les différents utilisateurs diffèrent.

4-Les acteurs et le positionnement hiérarchique du contrôle de gestion

4-1-Les acteurs du contrôle de gestion

Les principaux utilisateurs des informations produites par le système de contrôle de gestion du (cas 06) sont les actionnaires.

« le TDB il est modifié en fonction du besoin en information et en fonction de la lecture qu'on veut avoir sur l'activité aussi en fonction de la complexité...en fait, notre top management est composé de deux personnes le PDG et la VP chacun il reçoit un reporting selon une complexité différente donc le président reçoit trois indicateurs c'est systématique ce n'est pas à la demande, sauf que ça a été cousue de manière en matière d'information et en matière de lecture qui est propre à chacun par ce qu'en fait la VP elle est très impliquée dans l'activité opérationnelle c'est pour ça elle cherche un reporting plus élaboré » (le CDG groupe)

Il y'a aussi les utilisateurs au niveau des filiales, à l'instar du gérant au niveau de chaque PME ainsi que toute personnes impliquées à l'instar du DFC, le directeur commercial, etc.

«En fait ces indicateurs sont préparés mensuellement et présentés aux actionnaires et aux utilisateurs (filiales) le gérant au niveau de chaque pme ainsi que toute personnes qui peuvent être impliqués de près ou de loin, ou plus exactement les personnes concernées par ce reporting. Par exemple le DFC sur cette filiale, le directeur commercial qui est aussi destinataire du reporting. Par ce qu'il y a une activité qui le concerne, il est même jugé par cette activité, la donc ils reçoivent le package complet et c'est un outil d'échange qui permet l'échange entre le gérant et son directeur commercial par exemple sur la partie commerciale. Par exemple, on n'a pas suffisamment de marge pour quoi ? Nous n'avons pas suffisamment de ça ou de ventes par rapport à ce que nous avons convenu lors de la navette budgétaire etc.» (le CDG groupe)

Pour résumer, il existe trois niveaux d'utilisateurs de l'information issue du contrôle de gestion produite par le CDG groupe et ces équipes :

- ✓ Le top management composé d'un président général (PDG) , il regarde des indicateurs très généraux et une vice-présidente (VP) très impliquée et exige un reporting très détaillés. ;
- ✓ D'une façon générale, un dirigeant à la tête de chaque PME ;
- ✓ Des responsables au sein des PME (directeurs commerciale, DFC...).

« En fait ces indicateurs préparés mensuellement sont présentés aux actionnaires et aux utilisateurs (filiales) le gérant au niveau de chaque pme ainsi que toute personnes qui peuvent être impliqués de près ou de loin plus exactement par ce reporting activité par exemple DFC sur cette filiale le directeur commercial qui est aussi destinataire du reporting par ce qu'il y a une activité qui le concerne il est même jugé par cette activité la donc ils reçoivent le package complet et c'est un outil d'échange qui permet l'échange entre le gérant et son directeur commercial par exemple sur la partie commerciale exemple on a pas suffisamment de marge pour quoi ? Nous n'avons pas suffisamment de ça ou de ventes par rapport à ce que nous avons convenu lors de la navette budgétaire etc. » (Le CDG groupe).

4-2-Le positionnement hiérarchique et l'organisation du contrôle de gestion

L'ensemble des PME qui constituent le (cas 06) font partie d'un groupe qui dispose d'une direction de contrôle de gestion et d'audit interne²⁶. Cette direction rapporte directement aux

²⁶ Un directeur (l'interviewé) et ses équipes.

actionnaires, au président et à la vice-présidente du groupe. Certaines filiales²⁷ disposent de CDG décentralisés. Il s'agit de contrôleurs de gestion rattachés fonctionnellement et pas hiérarchiquement au directeur contrôle de gestion groupe.

« C'est des contrôleurs de gestion qui sont rattachés directement aux dirigeants dans les unités opérationnelles c'est à dire à la filiale en question, et ils ne sont rattachés que fonctionnellement en matière de reporting les indicateurs des activités. »

A l'égard des 06 PME, aucune d'entre elles ne dispose de cellule de contrôle de gestion décentralisée. Selon une charte groupe, quand la fonction n'existe pas dans une des filiales, elle est prise en charge par le groupe. C'est-à-dire par le directeur du contrôle de gestion groupe et ses équipes. Cela veut dire que le contrôle de gestion assuré au niveau des 06 PME est de type contrôle de gestion centralisé.

Les propos du directeur du contrôle de gestion nous permettent d'avoir une vision plus claire sur l'organisation du contrôle de gestion au sein du groupe.

« Moi je suis le directeur de contrôle de gestion et d'audit interne de tout le groupe, je rapporte directement aux actionnaires, au président et à la vice-présidente. Au niveau des grosses filiales du groupe, il existe des CDG décentralisés. C'est des CDG rattachés fonctionnellement (c'est-à-dire en matière de reporting les indicateurs des activités) et pas hiérarchiquement. Ils sont rattachés directement aux dirigeants dans les unités opérationnelles c'est à dire à la filiale en question. Une des filiales²⁸ dispose d'une cellule de contrôle interne.

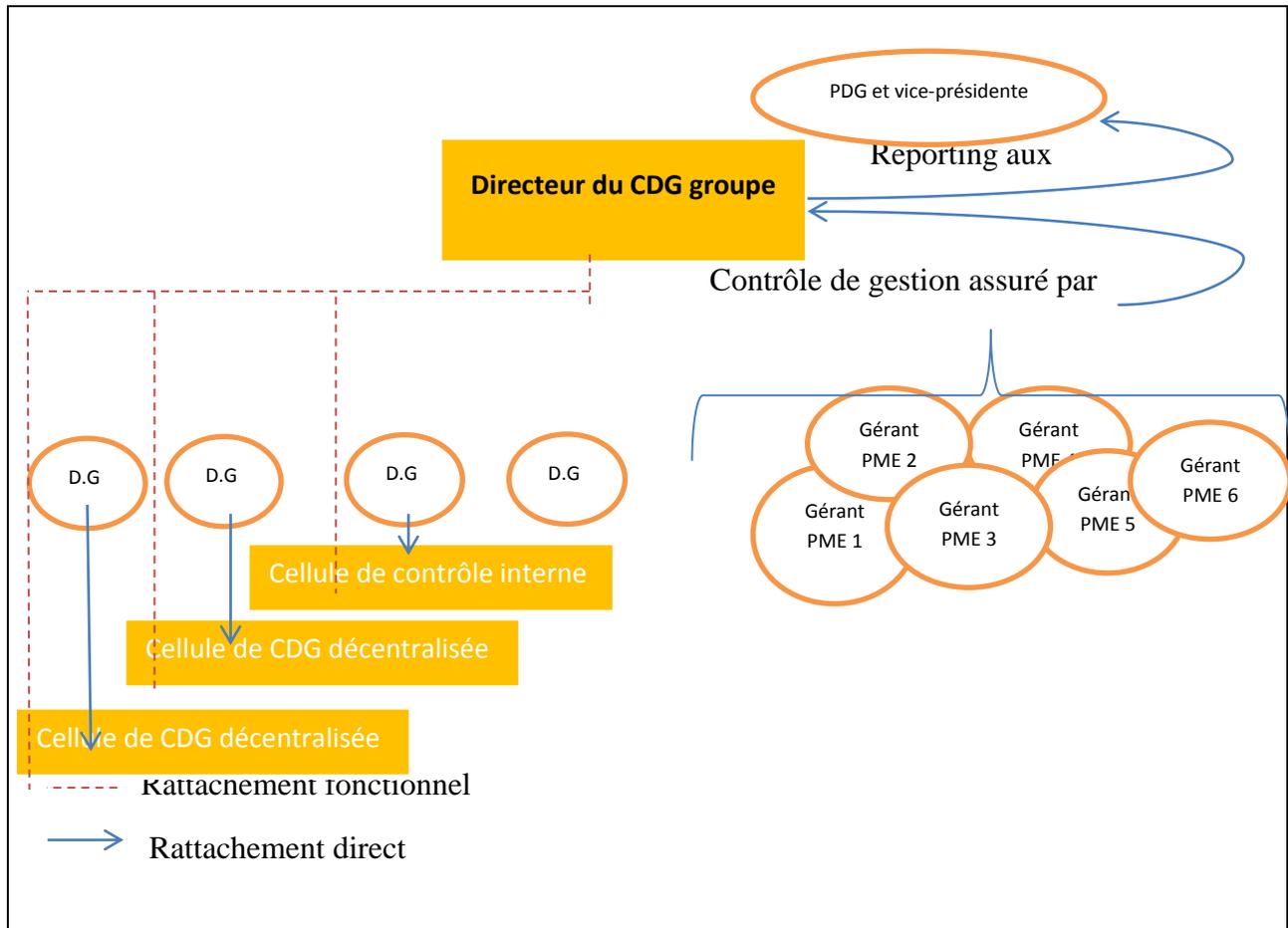
Pour l'ensemble des autres filiales (les 6 PME) il n'y a pas de CDG décentralisé. Au niveau du groupe, il existe une charte groupe qui est appliquée rigoureusement, quand la fonction n'existe pas elle est prise en charge par le groupe, dans le cas de la fonction contrôle de gestion, elle est assurée par ma personne et mes équipes.»

Nous proposons une synthèse de l'organisation du contrôle de gestion au sein du groupe sous forme de schéma.

²⁷ Seulement les deux grosses filiales du groupe.

²⁸ Il s'agit d'une des 10 filiales, ce n'est pas une des 6 PME et ce n'est pas une des deux plus grosses filiales.

Figure N°24: Synthèse de l'organisation de la fonction contrôle de gestion au sein du groupe



Source : réalisée par nous-même.

Conclusion du Chapitre 05

Au niveau de ce chapitre, nous avons mené une analyse descriptive des systèmes de contrôle de gestion des PME de l'échantillon. Les résultats de cette analyse se présentent comme suit :

- Les PME étudiées utilisent des outils de prévisions, il s'agit essentiellement des budgets prévisionnels et des plans prévisionnels. Les domaines pour lesquels ces PME effectuent des prévisions sont principalement : la production, les ventes, et les investissements.

Notre étude a révélé que certaines PME (seulement deux cas) utilisent un compte de résultats prévisionnel. Nous avons aussi identifié l'utilisation du cout prévisionnel au niveau d'un des cas étudié. Pour ce qui est horizon de prévisions, pour la majorité d'entre elles, il est à court terme, seulement quelques PME de notre échantillon effectuent des prévisions à moyen et à long terme.

Relativement aux prévisions à moyen terme constatées, il s'agit essentiellement des budgets d'investissement. Les PME qui visent le développement de leurs activités par l'acquisition de nouveaux équipements et qui se sont engagées dans un processus d'investissement, estiment que ces budgets sont indispensables en raison des grandes sommes d'argent qu'il faut engager pour réaliser ces investissements.

Notre échantillon contient un cas qui réalise des prévisions à long terme (plan stratégique de 10 ans) et ce afin de conquérir de nouveaux marchés à l'international. Dans l'ensemble, on peut identifier au niveau de notre échantillon une PME qui utilise de simples plans hebdomadaires qui permettent juste de prévoir la production de la semaine à venir. A l'opposé, nous avons au niveau du même échantillon, une PME qui utilise des plans stratégiques à long terme.

Entre ces deux cas extrêmes, notre échantillon contient des PME qui utilisent des budgets à moyen terme ayant des degrés de complexité variés. Ainsi, nous sommes parvenus de conclure que les outils de prévision utilisés au niveau des PME étudiées sont d'une remarquable diversité sur le plan degré de complexité et sur le plan horizon de prévisions.

- Les outils de suivi identifiés au niveau des PME étudiées se matérialisent essentiellement par les tableaux de bord et par le contrôle budgétaire seulement pour certaines PME.

Nous constatons que le tableau de bord existe au niveau de la quasi-totalité des PME de l'échantillon. Il est donc question d'une pratique très répandue et qui est essentiellement utilisé par les dirigeants afin de détecter les anomalies qui nécessitent des actions correctrices.

Bien que le tableau de bord est largement utilisé dans les PME de notre échantillon, nous avons quand même identifié une PME qui ne dispose pas de tableau de bord et qui se contente des suivis qu'elles effectuent périodiquement.

Après analyse du contenu des tableaux de bord des PME de l'échantillon, nous s'apercevons que de façon général, ils couvrent plusieurs fonctions de l'entreprise (commerciale, production, stocks,...). Nous constatons aussi que les tableau de bord sont remarquablement présents au niveau opérationnel des entreprise étudiées et que

seulement peu d'entre elles ont déclaré avoir un tableau de bord couvrant l'aspect stratégique. A l'avenant, il est signalé la notable hétérogénéité des indicateurs qui composent ces tableaux de bord du moment qu'ils touchent à plusieurs dimensions (financier, non financier, interne, externe...).

Pour la plupart des PME étudiées, la comparaison des réalisations s'effectue donc (pour celles qui effectuent des comparaisons) avec des données historiques. Nous avons constaté une PME seulement, qui a évoqué la comparaison des informations présentées au niveau des tableaux de bord avec des prévisions.

Quant à la fréquence d'élaboration des tableaux de bord, la majorité des PME étudiées préparent des tableaux de bords mensuels, certaines parmi elles possèdent des tableaux de bord journaliers, d'autres élaborent des tableaux de bord sur une base trimestrielles.

D'une manière synthétique, les tableaux identifiés sont donc : multidimensionnels, on y retrouve des informations hétérogènes, complexes sur le plan technique, la comparaison se fait par rapport à des données antérieures, la fréquence de parution est essentiellement mensuelle.

- Sur l'ensemble des PME étudiées, seulement une seule PME a déclaré avoir une cellule costing, les autres PME ne disposent pas de structure dédiée au calcul des coûts et c'est le dirigeant qui calcule les différents coûts et fixe le prix de vente.

Malgré que sur le plan organisationnel la comptabilité analytique est inexistante au niveau des PME étudiées, le calcul des coûts semble être une pratique essentielle pour ces entreprises. Toutes les personnes interrogées ont montré qu'il est évident d'effectuer le calcul des coûts.

Pour la majorité des PME étudiées, les raisons qui les poussent à faire des calculs des coûts sont essentiellement, afin de fixer les prix de vente, afin de calculer les marges et enfin pour analyser les charges.

Il est aussi à pointer du doigt que les calculs des coûts sont effectués au lancement d'un nouveau produit, ils sont aussi occasionnés dans le cas de hausse des éléments qui constituent le coût.

En ce qui concerne les coûts que les PME étudiées calculent, nous avons pu identifier : le coût d'achat, le coût de production, le coût de revient. Pour ce qui est des méthodes de calcul des coûts utilisées, tous les cas étudiés à l'exception d'un seul cas, nous ont cités les éléments qui rentrent dans le calcul sans autant préciser la méthode utilisée pour répartition de ces différentes charges.

Seulement un seul cas a révélé avec clarté la méthode de calcul de coût qu'il utilise, il s'agit de la méthode des coûts complets.

- Les cas étudiés nous ont permis de ressortir d'autres outils de contrôle de gestion, il s'agit d'un ensemble d'outils orientés environnement externe à l'instar de veille concurrentielle, reporting sur l'environnement externe, benchmarking externe, veille technologique.

Une autre catégorie d'outils orientés à l'environnement interne de l'entreprise a été mise en relief, on peut citer les procédures opérationnelles ; manuel de procédures (aspect technique), activités de contrôle routinier (les inventaire, la vérification des états clients...). D'autres pratiques visant la coordination ont été ressorties, tel que les réunions mensuelles et PV de réunion. En plus d'autres outils à l'instar de (flaire et les contrôle aléatoires, l'observation : A travers les visites sur le terrain (dépôts, atelier).

- Pour ce qui est du rôle que le contrôle de gestion joue, l'ensemble des répondants ont affirmé que le contrôle de gestion constitue un outil d'aide à la décision.

Nous constatons un consensus entre les réponses des personnes interrogés sur le fait que le contrôle de gestion offre la possibilité d'expliquer et de suivre les résultats et la performance de façon globale ainsi que de façon détaillée.

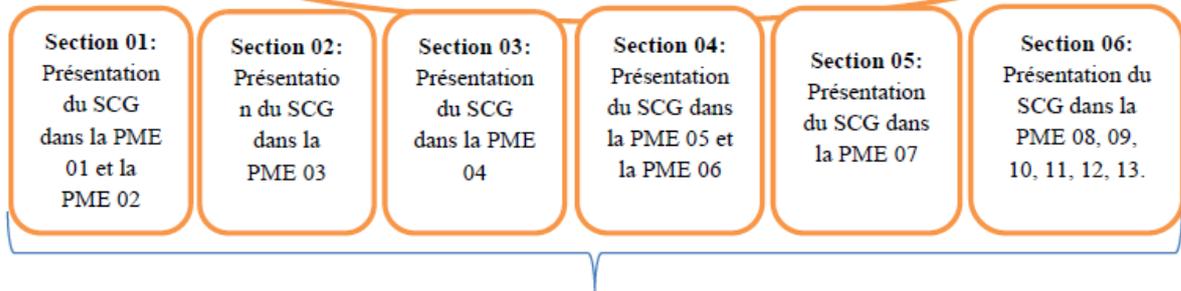
D'autres rôles assignés au contrôle de gestion ont été identifiés, à l'instar de :

- Le contrôle de gestion donne la possibilité de détecter les anomalies et les obstacles,
 - Il offre un cadrage et incite à la fixation d'objectifs ainsi que favorise le développement de l'aspect stratégique dans l'entreprise,
 - Il représente source d'information aux différents utilisateurs internes et externes.
 - Au niveau des cas où la pratique budgétaire est largement utilisée, le contrôle de gestion à travers cette pratique permet d'impliquer les acteurs et les responsabiliser. Seulement peu de cas ont évoqué le rôle du contrôle de gestion relatif à la proposition des pistes d'amélioration et de développement.
- Une pluralité des configurations d'acteurs de contrôle de gestion a été constatée au niveau des PME de notre échantillon. Après examen de la position hiérarchique du contrôle de gestion et des différentes configurations, nous sommes parvenu à la conclusion que le service contrôle de gestion et le poste contrôleur de gestion n'existent pas au sein de l'écrasante majorité des PME de notre échantillon (Il existe un service contrôle de gestion et une équipe de contrôleurs de gestion seulement au niveau d'un cas sur six cas).

Ainsi c'est le dirigeant qui assure le contrôle de gestion seule ou en collaboration avec d'autres acteurs (comptable financier, les responsables des services) pour la majorité des cas (quatre cas sur six cas). Par ailleurs, nous portons à la connaissance que le dirigeant ou le top management est le principal utilisateur des outputs du contrôle de gestion.

Synthèse du chapitre 05

**Chapitre 05: Observation des systèmes de
contrôle de gestion : analyse descriptive**



Objectif du chapitre

- A partir de la description des systèmes de contrôle de gestion des PME de l'échantillon, on vise à mettre en exergue les pratiques de contrôle de gestion identifiées, leurs caractéristiques, le rôle assigné au contrôle de gestion, son positionnement organisationnel et les acteurs du contrôle de gestion.

Résultats

- Les outils de prévision utilisés au niveau des PME étudiées sont budgets prévisionnels et des plans prévisionnels pour la plus part d'entre elles les prévisions sont à court terme et ils sont d'une remarquable diversité sur le plan degré de complexité.
- Les tableaux de bord identifiés sont donc : multidimensionnels, on y retrouve des informations hétérogènes, complexes sur le plan technique, la comparaison se fait par rapport à des données antérieures, la fréquence de parution est essentiellement mensuelle.
- Sur le plan organisationnel la comptabilité analytique est inexistante au niveau des PME étudiées et la majorité des cas ont citer les éléments qui rentrent dans le calcul sans autant préciser la méthode utilisée pour répartition de ces différentes charges.
- D'autres outils de contrôle de gestion ont été identifiés, il s'agit de veille concurrentielle, reporting sur l'environnement externe, benchmarking externe, veille technologique, veille concurrentiel, les procédures opérationnelles ; manuel de procédures (aspect technique), activités de contrôle routinier (les inventaires, la vérification des états clients...), les réunions mensuelles et PV de réunion.
- Le rôle du contrôle de gestion est de fournir un support pour la décision et offre la possibilité d'expliquer et de suivre les résultats et la performance de façon globale ainsi que de façon détaillée.
- le service contrôle de gestion et le poste contrôleur de gestion n'existent pas au sein de l'écrasante majorité des PME de notre échantillon. Ainsi c'est le dirigeant qui assure le contrôle de gestion seule ou en collaboration avec d'autres acteurs (comptable financier, les responsables des services). Par ailleurs, le dirigeant est le principal utilisateur des outputs du contrôle de gestion.

Questions soulevées à l'issue du chapitre 05

- Quels sont les facteurs qui peuvent expliquer l'hétérogénéité constatée au niveau des SCG des PME étudiés ?
- Quel est la nature des liens qui existent entre ces facteurs et les SCG ?

Chapitre 06

Chapitre 06: Compréhension des systèmes de contrôle de gestion (analyse des déterminants)

Introduction du chapitre 06

Ce chapitre est consacré à présenter des éléments permettant de comprendre les systèmes de contrôle de gestion présentés en détail au niveau du chapitre précédent.

Il s'agit plus exactement d'identifier les facteurs qui déterminent les SCG et analyser les liens qui existent entre les deux. Et ce afin de développer une compréhension de la réalité du contrôle de gestion au niveau de ce contexte spécifique.

Notre démarche pour atteindre cet objectif s'articule autour de trois étapes.

La question posée est donc: Quels sont les facteurs à l'origine de l'émergence de ces systèmes de contrôle de gestion dans ces entreprises?

En effet, nous visons de comprendre les facteurs à l'origine de l'émergence de ces pratiques en s'appuyant sur des analyses approfondies.

Nous identifions les facteurs organisationnels (étape 1), facteurs environnementaux (étape 2) et facteurs comportemental (étape 3) qui les déterminent ensuite nous essayons de mettre en exergue les liens entre les systèmes de contrôle de gestion et leurs déterminants.

Section 01: Les déterminants des systèmes de contrôle de gestion dans les treize PME

Après avoir présenté les systèmes de contrôle de gestion présents au sein des treize PME de notre échantillon, nous allons à présent nous intéresser à la question des facteurs qui les déterminent.

Notre revue de littérature montre qu'il existe trois catégories de facteurs, les facteurs organisationnels, les facteurs environnementaux et les facteurs comportementaux.

Au niveau de notre étude empirique qui vise d'apporter une compréhension des systèmes de contrôle de gestion, nous intégrons les trois catégories de facteurs citées ci-dessus.

Les personnes que nous avons interrogées ont évoqué plusieurs facteurs. Parmi ceux-ci, certains représentent des vecteur de développement des systèmes de contrôle de gestion, c'est-à-dire des facteurs qui favorisent la mise en place des outils de contrôle de gestion alors que d'autres représentent des freins à ces systèmes.

Au niveau de cette section, pour chaque cas¹ nous allons présenter les facteurs qui déterminent les systèmes de contrôle de gestion.

1-Les déterminants du système de contrôle de gestion de la PME 01 et la PME 02 (cas 01)

Nous tentons d'identifier les facteurs susceptibles de déterminer les outils de contrôle de gestion dans les PME 01 et 02 présentés ci-dessus.

1-1-Facteurs organisationnels

➤ La large gamme de produits

Le DG indique que l'activité est simple au niveau des deux PME, (la PME 01 qui est dans l'importation et distribution des articles scolaire et la PME 02 qui est dans l'industrie des mêmes produits).

Il révèle que la complexité réside dans le fait que les deux entreprises disposent d'une très large gamme de produit². Il est vrai que cela représente un point de force important pour les deux entreprises.

«Nous on se démarque par une grande variété dans nos gammes de produit, d'ailleurs c'est ce qui fait notre force. Nous avons tout... en commençant par crayon et gomme jusqu'au cartable en véritable cuire. » (Le DG)

Mais aussi, cela a conduit à une complexification de l'organisation et à un embrouillement d'un nombre important d'éléments (matières premières, fournisseurs, des produits, des prix, des clients...).

De ce fait tenir compte de toutes ces données rend la tâche de gestion plus difficile. Ce contexte interne complexe représente un facteur du premier rang qui favorise l'émergence d'outils de contrôle de gestion au service des dirigeants et qui servent de outil d'aide à la décision.

Fournir des indicateurs sommaires qui procurent des informations sur les familles de produits et les sous-familles de produits, ainsi que d'autres indicateurs qui donnent plus de précisions

¹ Nous rappelons que nous avons six cas dans le cadre de notre étude empirique.

² Une gamme de produit au sens large signifie, (plusieurs marque, plusieurs produits, plusieurs services et prestations, etc.). Cependant, pour le cas de la PME 01 et 02, le sens voulu est une variété de produits appartenant à la même marque. Au total, les deux PME comptent 1200 articles sous sa propre marque, à savoir 2300 références. Il s'agit de 24 familles de produits et 76 sous familles.

et détails sur les meilleurs produits en terme de vente et ceux qui ont été les moins vendus constitue désormais un besoin de première nécessité.

« L'activité n'est pas complexe, mais la complexité se situe dans l'existence d'un grand nombre de gamme ce produit à gérer, nous on se démarque par cette gamme très large, c'est hyper difficile à gérer mais c'est ce qui fait notre force et nous différencie par rapport aux autres. » (Le DG).

➤ **La stratégie de croissance**

La stratégie adoptée au niveau des deux (PME 01 et PME 02) est une stratégie de croissance.

« Nous aspirons l'universalité, nous visons construire une marque forte. Donc notre stratégie consiste au contrôle du marché local en premier lieu, ensuite l'Afrique du nord, moyen orient, ... Notre stratégie est une stratégie de développement et de croissance sur une large échelle. » (Le DG).

La stratégie de la PME 01 et 2 consiste à toucher au deux marchés (le marché de masse et le marché du premium).

« ... Nos prix sont moyens et notre qualité élevée... Donc la qualité de nos produit est plus proche de la qualité des produits cher mais nos prix sont proche des prix des produits pas cher mais d'une qualité inférieur. Donc nous proposons le meilleur rapport qualité prix. Nous nous retrouvons stable en étant au milieu on a les deux qualité des deux type de marché le mass et le premium. Pour nous c'est la meilleure stratégie, mais il faut avoir les moyens et pouvoir l'appliquer. » (Le DG)

Le type de stratégie adoptée par la PME 01 et 02 impose de se doter d'un système de contrôle de gestion qui oriente la gestion à la réalisation des objectifs liés à la stratégie croissance d'une part, d'autre part, permet de mener la combinaison délicate qui consiste à être dans le marché de masse et le marché du premium.

➤ **Fréquence élevée d'introduction de nouveaux produits**

En plus de la large gamme de produits qui existe déjà, la stratégie des deux entreprises consiste à chercher toujours à introduire de nouveaux produits pour prendre les devants par rapport aux concurrents. Cela s'attache au développement de nouveaux indicateurs.

➤ **Interdépendance des unités**

Au niveau de deux PME il existe un cycle à respecter et à ne pas interrompre, donc chaque service (ou unités) complète le travail des autres services. Cette connexité implique des échanges, coordination et coopération entre les services (service, marketing et approvisionnement, service, design et publicité, service de la production...).

« Absolument, il y a une très grande connexité et interactivité entre les différents services » (Le DG).

De ce fait, les outils de contrôle de gestion sont les mieux placés pour assurer la cohérence globale à l'intérieur de l'entreprise.

➤ **L'engagement des deux entreprises dans le management de la marque (Branding)**

Le DG a parlé pendant longtemps de l'engagement de ses deux entreprises dans le "branding", il s'agit de gérer la marque qu'il a créé depuis 2003.

« En 2003, on est passé à la production et on a créé la deuxième entreprise. Au cours de la même année, on a lancé pour la première fois notre propre marque et on s'est engagé dans le branding. Notre marque est enregistrée au niveau de 47 pays. Le choix du nom de la marque,

le logo, la forme, la couleur, n'était pas une simple tache, ç'est un travail qui nous a pris beaucoup de temps (trois ans)» (Le DG).

Gérer une marque, impose au DG de la faire connaître, la rendre plus forte et assurer son développement. Pour faire, il faudra suivre de très près tous les paramètres ayant la possibilité d'avoir un impact sur la marque ou sur la performance de l'entreprise). Les outils de contrôle de gestion s'avèrent les mieux situés pour assurer cette mission.

➤ **Le système d'information informatisé (présence de logiciels et engagement en cours dans la mise en place d'un ERP)**

En 1991, l'année de création de la PME et tout au fil des premières années, le système d'information de l'entreprise a été caractérisé par l'absence de l'outil informatique (ordinateurs et logiciel). Le DG n'a pas introduit un logiciel informatique que quelques années plus tard. C'est ce qui a été révélé par le DG.

«Au cours des premières années de l'entreprise, on travaillait avec stylo et papier, quelques années après, nous sommes passé à un logiciel de comptabilité officiel.»(DG).

Certes l'introduction d'un logiciel représente un progrès considérables vers plus la formalisation du système d'information, mais cela reste insuffisant face aux besoins exprimés par le dirigeant lui-même.

Pour cette raison, le DG s'est engagé dans la mise en place d'un ERP qui permet d'avoir une meilleure coordination, suivre et maîtriser au mieux les commandes et les stocks ainsi que fournir la possibilité de faire des analyses plus profondes. A travers les propos du DG, nous avons compris l'urgence de mettre en place un ERP. D'ailleurs, il l'a évoqué plusieurs fois durant l'entretien.

- *« En ce moment on travaille avec un logiciel informatique simple, mais on compte introduire très prochainement un système ERP» (DG),*
- *« Au niveau de notre entreprise il existe des reporting sous forme de tableaux comparatifs et analytique...Mais nous comptons développer cela encore plus après l'introduction des ERP qui va nous permettre de mener des analyses plus profondes. » (DG),*
- *« Pour le moment, le contrôle des performances se fait à travers Excel sheet en attendant d'introduire un ERP, on est plein dedans.» (Le DG).*
- *« Nous prévoyons pour bientôt recruter un CDG et introduire un ERP.» (Le DG)*

1-2-Facteurs environnementaux

➤ **Situation économique instable du pays**

Le DG de la PME 01 et 02 évoque l'instabilité de la situation économique du pays ces dernières années et son impact considérable sur les deux entreprises d'une façon générale et plus précisément sur leur gestion.

Le DG associe cette instabilité à forte dépendance de l'économie Algérienne à la rente des hydrocarbures, qui représentent la principale source de revenus du pays, la dévaluation du dinar algérien et la diminution du pouvoir d'achat du simple citoyen³ qui a impliqué d'une part la croissance de la masse salariale (dépenses qui influe directement les couts) et de d'autre part, le changement des habitudes de la consommation des clients, selon l'exemple évoqué par le DG

³ Durant environ ces six dernières années, les prix à la consommation n'ont par contre pas cessé de progresser. Le différentiel entre les salaires et les prix est aujourd'hui si grand qu'il a laminé le pouvoir d'achat des ouvriers et entamé celui des classes moyennes.

« Donc le citoyen qui achetait au paravent 10 stylos, maintenant il achètera 5 et il cherche à acheter du pain et d'autres produits essentiels (prioritaire). » (Le DG) ;

« Au niveau de notre entreprise on a une logique de chiffre, on se force à travailler avec des objectifs chiffrés, mais suite à la situation économique du pays instable, sincèrement, moi j'effectue mes prévisions, mais les mutations sont parfois énormes et arrivent très souvent subitement (exemple le dollar est passé en 03 ans de 79 à 120 da) c'est énorme et ça nous fausse tous les calculs et prévisions.

On a une vision de ce qu'on veut devenir et de ce qu'on doit faire, mais l'environnement ne le permet pas. Donc beaucoup de paramètres liés à l'environnement ont été touchés ces dernières années, le taux de change, le pouvoir d'achat ce qui implique une influence sur la masse salariale. Donc se situer dans un environnement économiquement instable, nous pousse à réfléchir quels sont les actions nécessaires pour y remédier (donc faire des prospections et plus que nécessaire pour nous).» (Le DG).

Afin de répondre aux nouvelles contraintes du contexte économique, Le DG priorise la réflexion sur les actions indispensables pour y remédier.

○ **Instabilité réglementaire**

Le comptable principale de la PME 01 et 02 révèle que la restriction des importations⁴ représente un événement qui a profondément touché les deux entreprises. Il déclare qu'il fallait tenir compte ce nouveau contexte réglementaire et introduire des outils de contrôle de gestion permettant de mesurer l'incidence de ces mutations sur l'entreprise, ainsi que développer les solutions appropriés pour y faire face.

« Les informations à fournir au DG connaissent des variations en fonction des événements. De plus par rapport aux mutations que connaît l'environnement. Je vous cite l'exemple de la décision qui a touché aux importations. On était vraiment touché, il y a eu interdiction de plusieurs produits qu'on importait au paravent. Cela a eu un impact négatif sur notre chiffre d'affaire, et même sur notre bénéfice. C'est ce qu'a révélé une étude qu'on a faite sur l'incidence de ces événements sur l'entreprise et les résultats étaient vraiment remarquables. » (Le comptable)

○ **Le marché en perpétuels mouvements**

Le DG révèle que le marché auquel les deux PME touchent (principalement tout type d'article scolaire en plus d'autres familles de produits que les deux entreprises proposent) est caractérisé par de perpétuels mouvements et qu'il y a tout le temps du nouveau.

« Nous devons être à l'écoute du marché sans cesse. Il faut suivre les nouveautés, dans le cas échéant on peut se tromper dans nos choix et décision par exemple, on peut importer des anciens modèles par on ne sait pas qu'il existe tel ou tel nouveauté. » (Le DG)

Afin d'éviter les risques qui peuvent se manifester auprès de ce marché fortement mouvant et réduire leurs étendu, le dirigeant de la PME 03 trouve qu'il a plus besoin d'avoir recours aux informations externes et non financières. Cela a favorisé la parution d'un ensemble d'outils de contrôle de gestion permettant de fournir les informations les plus utiles relatifs aux nouveautés du marché pour faire front à cet environnement, à l'instar de :

- Veille concurrentielle,

⁴ Suite aux textes réglementaires portant désignation des marchandises soumises au régime des restrictions à l'importation a été publié au Journal officiel.

- Les TDB et l'ensemble des indicateurs non financiers, qualitatifs et externes (nouveau des produits au niveau du marché, principales gammes de produits proposées par les concurrents, données techniques sur les nouveaux produits de la concurrence (design, emballage, qualité et prix...)).

- **Concurrence sur la ressource humaine**

Le DG déclare que la ressource humaine occupe une place centrale pour la mise en œuvre des plans stratégiques et pour le bon fonctionnement de l'entreprise d'une façon générale.

« La première chose est de faire un bon choix de la ressource humaine, La ressource humaine c'est la ressource la plus importante, après avoir choisi les bonne personne (l'élite de confiance) et les mettre dans les bons postes.

A ce moment-là on passe à l'étape qui consiste à allouer les autres ressources nécessaires (mettre à leurs disposition les moyens matériels, les logiciels)» (Le DG).

Au niveau de ces deux PME, c'est les responsables à la tête de chaque service qui fournit une synthèse sur la performance du service de chacun d'entre eux.

« Pour nous les responsables à la tête de chaque service est un contrôleur de performance pour son service, il fait des synthèses à travers les réunions de coordination et il nous remonte l'information, et il nous explique comment et pourquoi il a obtenu tel ou tel résultat. » (Le DG)

- **La concurrence**

Sur le plan local, la PME 01 et 02 font face à un (01) concurrent de taille, le DG révèle que sur le marché, les deux entreprises et leur principal concurrent sont les deux leaders (top two).

Sur le plan international, il existe une rude concurrence, ce qui justifie le choix de l'entreprise de commercialiser les trois principaux produits seulement sur le plan mondial.

« La comparaison que ça soit avec les locaux ou avec les internationaux est présente, maintenant, je dirai qu'elle est partiellement organisée mais pas tout à fait, il reste beaucoup à faire. Sur le plan national, on est des leaders je dirai nous sommes les tops two. Nous on se démarque par une grande variété dans nos gammes de produit, d'ailleurs c'est ce qui fait notre force.

Nous avons tout en commençant par crayon et gamme jusqu'au cartable en véritable cuir. Pratiquement nous sommes les seuls à le faire. Maîtriser tout ça n'est pas facile et c'est ce qui nous démarque. Sur le plan local nous arrivons à gérer l'ensemble de notre riche gamme, mais sur le plan internationale nous nous contentant de nous concentrer sur les produit top three.» (Le DG).

Le DG des deux PME a compris que pour devancer la concurrence, il est indispensable d'agir sur les points forts et les développer, d'ailleurs, la grande variété des produits proposés par les deux PME a fait leur force et les a permis de se distinguer des autres.

Pour faire, le DG a amplifié des outils qui permettent la comparaison avec les concurrents, à l'instar de : a fidélité des clients, gamme de produits proposées par les concurrents, etc.

- **La nature des clients**

Les deux entreprises réalisent leur chiffre d'affaire avec trois principales catégories de clients : les grandes surfaces et superettes, les grossistes et les détaillants à savoir les papeterie

et librairies. Le comptable principal nous révèle que une bonne partie de la catégorie des grossistes travaillent de façon informelle et refusent la facturation.

« vue qu'il existe une partie informelle dans ce secteur, nous sommes obligés vis-à-vis l'environnement sur tous les grossistes de l'est, ils ont de l'argent mais ils refusent de facturer, en haute saison il achètent et payent quelques soit la somme donc en quelque sorte on a pas le choix. » (le comptable principal de la PME 01 et 02)

Avoir une partie de la clientèle qui travaille de manière informelle affecte tout le fonctionnement de l'entreprise. Autrement dit, ce marché informel en parti qui s'impose, impactera de façon négatif le contrôle de gestion mis en place.

- **La relation avec la banque :**

Dans le cadre de la stratégie de développement adoptée par le DG, les deux PME ont eu recours à des crédits bancaires leurs permettant de réaliser des investissements. Cela a impliqué la banque dans les plans de développement des deux PME 01 et 02 et les relations entre elles sont devenues plus fortes. Cette situation a permis à la banque d'imposer sur l'entreprise de fournir plus régulièrement (trimestriellement) la situation comptable, l'évolution du chiffre d'affaire et des informations reflétant la situation financière de l'entreprise.

« On prépare des documents de synthèse d'une façon trimestrielle... Généralement les données de notre comptabilité sont à jour et ce genre de documents on les présentes à la banque. C'est en raison des crédits énormes qu'on a décrochés et afin de voir la situation financière de l'entreprise et l'évolution de notre CA. »

La banque en tant que partie prenante des deux PME exige d'aller plus vers le formel et ce afin de pouvoir continuer à travailler ensemble.

« Avant on fonctionnait comme tout le marché ! mais maintenant non, on cherche à facturer plus, principalement à cause de la banque qui lui met de la pression et qui veut voir l'incidence positif des crédits qu'elle nous a donné sur le chiffre, bénéfice...etc. » (le comptable principal de la PME 01 et 02).

1-3-Les facteurs comportementaux liés à la personnalité du dirigeant

Les deux PME reflètent la personnalité du DG, d'ailleurs, nous différencions difficilement dans son discours entre les deux entreprise et sa propre personne. En effet, le DG actuel est à la tête des deux entreprises depuis la création de la PME 01 en 1991 ensuite la PME 02 en 2003. Nous pouvons résumer les éléments relatifs au profil du DG ayant un impact sur l'émergence d'outil de contrôle de gestion dans les points qui suivent :

➤ **Le Dirigeant assume ses responsabilités de pilote de l'entreprise et croit en la complémentarité avec son encadrement**

Il déclare que l'anticipation des situations à avenir (c.-à-d. la dimension stratégique), la préparation des conditions de travail et l'assurance du financement (moyens nécessaires pour que les employés puissent travailler) sont ses responsabilités.

« Mon rôle en tant que dirigeant consiste à anticiper la situation (au minimum pendant une année), pour que au moment où mes équipes arrivent au stade de concrétisation ils trouvent une plateforme déjà préparée. Mon rôle consiste à préparer un espace...un terrain fertile...pour mes équipes pour qu'ils travaillent et pour qu'ils font de leurs mieux au profit de l'entreprise. Autrement dit, mon rôle consiste à assurer le financement, et de tracer ou on va ? (l'aspect stratégique)» (Le DG).

«Depuis qu'on travaille avec stylo et papier, jusqu' au jour où on a un logiciel de comptabilité officiel et DRH. Nous avons franchi plusieurs étapes, et moi en ma position de gérant je dois tout le temps concevoir quel sera la prochaine étape, il ne faut jamais s'arrêter, par ce que s'arrêter est synonyme de reculer»(Le DG).

Le DG est d'une autre nationalité, il est venu en Algérie pour poursuivre ses études à l'université d'Oran. Il a perçu les avantages que l'environnement Algérien offrait aux investissements en comparant à son pays d'origine et depuis il décida de s'installer en Algérie et de créer une entreprise.

«Je suis venu ici pour poursuivre mes études universitaire. La première raison qui nous a poussées à investir en Algérie est les conditions favorables à l'investissement. Je me suis rendu compte qu'à l'époque, ils étaient meilleurs en Algérie que dans le moyen orient. Il y avait des occasions d'investissement, en plus du confort qu'on a trouvé en Algérie. Contrairement à beaucoup de gens dans notre pays d'origine qui s'exclament quand je leurs dit que je suis installé en Algérie»(Le DG).

➤ **Les buts du dirigeant**

Le DG est un visionnaire, il aspire à attendre le marché mondial.

«Nous aspirons l'universalité, nous visons construire une marque forte.» (Le DG).

Cela se reflète nettement sur la stratégie de croissance et développement adoptée déjà ça fait quelques années et qui n'est pas encore achevé. Le DG ambitionne d'aller tout le temps plus loin.

« Notre stratégie consiste en premier lieu à contrôler le marché local, ensuite, nous visons l'expansion et l'accès aux marchés internationaux, progressivement.» (Le DG)

➤ **La formation de base du dirigeant**

Le DG a un niveau universitaire (licence en micro biologie). Son premier job depuis qu'il a quitté les bons de l'université était Directeur général de la PME 01 qu'il a créé en 1991.

« Je suis licencié en micro biologie. Je n'ai pas eu d'autres expériences avant que je crée ma propre boîte 1991. Le premier poste que j'ai occupé dans ma vie est directeur général. » (Le DG).

La formation du DG qui n'est pas de type gestionnaire, malgré cela, le comptable principale nous révèle que le DG est quelqu'un qui a gout pour les chiffres.

«Le DG est très à l'aise en manipulant les chiffres, je trouve qu'il a du gout pour les chiffres, il a tendance à me demander des chiffres qu'il a l'habitude de demander, comme il me demande assez souvent de nouveaux chiffres qu'il fait parler, il analyse les données chiffrées et il anticipe les risques.»(Le comptable principal)

➤ **Le DG a un esprit d'analyse**

A travers les propos du DG, nous concluons qu'il a la capacité d'évaluer les problèmes et les différentes situations en faisant des lectures croisées et en introduisant plusieurs composants a la fois, pour dégager à la fin un jugement qui servira de guide à la prise de décision.

«Moi je ne regarde pas chaque indicateur a part je regarde le fonctionnement des indicateurs ensemble. Comme ça, j'explique l'un par l'autre et je fais des lectures croisées. Moi j'ai une gestion holistique, et réaliste» (Le DG).

➤ **La conscience et la volonté du DG de l'intérêt d'introduire plus d'outils de contrôle de gestion**

Le DG juge qu'il est très utile de développer plus les outils de contrôle de gestion et exprime sa motivation à l'effet d'introduire les moyens nécessaires et cela en passant d'un simple logiciel de gestion à un system ERP et en cherchant à recruter un contrôleur de gestion. Et ce pour permettre d'assurer la fonction d'une façon meilleure et qui répond aux besoins qui ne cessent pas de croître.

« En ce moment on travaille avec un logiciel informatique simple, mais on compte introduire très prochainement un système ERP » (Le DG).

« On cherche à hisser vers le niveau international...Mais nous comptons développer cela encore plus après l'introduction des ERP qui va nous permettre une analyse plus profonde » (Le DG). « Pour l'instant, le contrôle des performances se fait à travers Excel sheet en attendant d'introduire un ERP, on est plein dedans » (Le DG).

« Nous prévoyons pour bientôt recruter un CDG et introduire un ERP. Donc dans l'avenir le CDG aura comme missions d'aider et attirer l'attention de l'ensemble des responsables au sein de l'entreprise à ce qu'il peut améliorer. Pour qu'il donne une vision holistique et globale, pour qu'il aide à expliquer aux responsables les différents effets et l'impact des uns sur les autres » (Le DG).

Tableau N°74: Synthèse des déterminants du système de contrôle de gestion dans la PME 01 et 02

<i>Déterminants de l'adoption des outils de contrôle de gestion dans la PME 01 et 02</i>		
<i>Facteurs environnementaux</i>	<i>Facteurs organisationnels</i>	<i>Facteurs comportementaux</i>
<ul style="list-style-type: none"> ● Situation instable de l'économie Algérienne en termes de dévaluation du dinar et de dégradation du pouvoir d'achat... ● Cadre réglementaire instable (restriction des importations), ● Marché en perpétuel mouvements et tout le temps envahi par des nouveautés, ● Concurrence sur la ressource humaine qualifiée et de confiance, ● Sur le plan local, la coexistence avec un concurrent très fort ayant en quelque sorte le même gabarit et d'autres beaucoup plus fort à l'échelle mondiale. ● L'existence d'une partie informelle du marché de l'entreprise (les grossistes qui ne facturent pas). 	<ul style="list-style-type: none"> ● la complexité de l'organisation induite par la large gamme de produits proposés par l'entreprise, ● Fréquence élevée d'introduction de nouveaux produits, ● Interdépendance des unités internes, ● Engagement de l'entreprise dans le management de la marque (le Branding). ● Le système d'informatisation informatisé (présence de logiciels et engagement en cours dans la mise en place d'un ERP) 	<ul style="list-style-type: none"> ● Un DG qui assume ses responsabilités de pilote de l'entreprise (en assurant le financement et la dimension stratégique) et qui croit en la complémentarité avec son encadrement, ● Les buts de dirigeants de type (croissance et aller à l'international), ● Le dirigeant a goût aux chiffres malgré sa formation qui n'est pas de type gestionnaire, ● Le DG a un esprit d'analyse, ● La présence de conscience et de volonté à introduire de nouveaux outils de contrôle de gestion, recruter un contrôleur de gestion et formaliser encore plus la fonction au niveau de l'entreprise.

Source : Réalisé par nous-même.

2-Les déterminants du système de contrôle de gestion de la PME 03 (cas 02)

Nous visons à présent d'identifier les facteurs permettant la compréhension des pratiques de contrôle de gestion au sein de la PME 03 en s'appuyant sur des analyses approfondies.

2-1-Facteurs organisationnels

➤ Accroissement en termes de volume d'activité et nombre d'effectif

Selon le dirigeant de la PME 03, plus l'entreprise évolue en termes de volume d'activités et en termes de nombre d'effectif, plus l'adoption de nouveaux outils de contrôle de gestion plus élaborés deviennent nécessaire, en raison de l'accroissement de la masse d'informations à gérer.

Pour mieux nous expliquer son point de vue, le dirigeant prend l'exemple du manuel des procédures, et affirme que relativement à la taille actuelle de son entreprise, il ne voit pas la nécessité d'en avoir un.

« En ce qui concerne la répartition et la description des tâches au niveau de l'entreprise, on a pas un manuel pour ça, mais chaque personne sait ce qu'il a à faire. C'est le cas pour moi aussi. Je connais parfaitement ce que j'ai à faire. Actuellement, c'est moi qui assure l'approvisionnement, mais plus tard quand le volume sera plus important, il faudra schématiser tout ça. Aujourd'hui on est 25 employés ça se passe bien mais demain si on sera 50 il faut qu'on passe à ça. Peut-être même on pourra se retrouver obligé d'introduire une structure pour ça. Pour que j'aurai plus de temps pour faire autre que l'opérationnel. Mais là je ne vois pas l'intérêt pour le faire. On prévoit dans 6 mois de nouveaux recrutements, de nouvelles machines, et ça va forcément changer. » (Le dirigeant de la PME 03)

➤ La nature de l'activité

Le dirigeant confirme qu'au moment où l'entreprise avait une simple activité commerciale (importation, distribution), il ne disposait pas de tous les outils de contrôle de gestion qu'il a aujourd'hui. Cela implique que la nature industrielle de l'activité actuelle représente une des raisons de l'émergence du contrôle de gestion de la ME 03.

« On ne faisait que de l'importation et la distribution, mais depuis que la restriction des importations a commencé, nous nous sommes engagé dans la production. Au début, il n'avait pas le logiciel⁵, mais après notre lancement dans la production, on fait appel à un informaticien externe. Il nous a développé ce logiciel et comme ça on se retrouve mieux...la si je veux appeler pour avoir n'importe quelle modification je peux l'avoir. » (Le dirigeant de la PME 03)

➤ Degrés de complexité du processus des activités

Il est vrai que la nature de l'activité de la PME 03 est industrielle, mais il est à préciser qu'il s'agit d'une activité simple. En commençant par le processus d'approvisionnement, le dirigeant déclare qu'il est simple puisque il s'agit d'un nombre réduit de fournisseurs et qui assure tous les composants du même produit. Le dirigeant nous explique que même le processus de production est simple.

« Pour notre cas on fait de la production, mais ce n'est pas aussi complexe, on a deux fournisseurs seulement. Chacun des deux fournisseurs nous vend tous les composants d'un produit donnée (le packaging le produit la matière première,...), ce cette façon, même le

⁵ Pour le dirigeant de la PME 03, ce logiciel représente le système de gestion car regroupe l'ensemble des indicateurs du contrôle de gestion.

contrôle se fait facilement, le nombre de bouchon de carton de produit de tous...par contre si achète chaque élément auprès de fournisseur différents dans ce cas ça va être plus difficile à gérer car les dates d'arrivés des produits seront différentes et ça peut causer des retard plus important. Par exemple si on a tous mais il nous manque le carton on ne peut pas commercialiser le produit. Ça aura été plus complexe sa aura été obligatoire une personne qui gère sa pour nous mais là on ne voit pas l'intérêt. » (Le dirigeant de la PME 03).

➤ **Fréquence d'introduction de nouveaux produits**

L'introduction de nouveaux produits est suivie par le développement de nouveaux indicateurs au niveau de la PME 03. Cette mise à jour se fait en générale a une fréquence annuelle.

« Dans le cas d'activités nouvelles, on est porté à introduire des indicateurs nouveaux, avant on n'avait que dix références, et à chaque fois qu'introduit une nouvelle référence, il faut mettre à jours notre système de gestion⁶ en ce sens, si on a nouveau dépôt aussi il faut l'intégrer. Pour la fréquence des modifications apportées sur notre système sont annuel. » (Le dirigeant de la PME 03)

➤ **La stratégie**

La PME 03 poursuit un objectif de croissance et a choisi de se positionner aussi bien dans le marché de masse que dans le marché de luxe (premium). Poursuivre une stratégie de croissance conditionne le choix des outils de contrôle de gestion.

« En fait on a du masse market jusqu'au premium market, on a des produit qui commence par 100 da jusqu'à des produits de 3000 da, on essaye de toucher à tous les niveaux.» (Le dirigeant de la PME03)

Le système d'informatisation informatisé

Depuis la création de l'entreprise en 2012, la PME 03 ne faisait que l'importation et la distribution, elle ne disposait pas de système d'information informatisé (logiciel). Au moment de la restriction des importations en 2017, l'entreprise s'est lancé dans la production et le conditionnement des produits cosmétiques.

Au cours de cette période, le dirigeant a exprimé le besoin d'un système d'information qui lui permet d'être informé de ce qui se passe au niveau de l'entreprise. Sur ce, l'entreprise a mis en place un logiciel plus développé qui a été conçu spécialement pour elle, en tenant compte ses besoins et spécificités.

Le dirigeant affirme ce logiciel ne cesse pas d'être amélioré, ce qui se répercute positivement sur la gestion et sur le développement du contrôle de gestion au niveau de l'entreprise.

« Sans logiciel je suis perdu. Avec papier stylo je me perds au bout d'un mois. »

« On a un logiciel de gestion qui nous permet d'avoir toutes les informations dont nous avons besoin, et à n'importe quel moment. C'est un logiciel qu'on⁷ alimente tous les jours en données donc, il est à jour. Par exemple si j'ai besoin d'une information en ce qui concerne mes stocks ou les créances..., ce n'est pas la peine de passer par le comptable. J'ai un logiciel qui nous prépare tout ça. »

C'est le support numéro un (01) de gestion pour le dirigeant de la PME 03. *Ce système (logiciel a été développé spécialement à nos besoins, ce n'ai pas un logiciel standard, en fait c un logiciel qui a été conçu spécialement en fonction de nos besoins. Par exemple je veux*

⁶ Le logiciel

⁷ Le logiciel est alimenté de données par le dirigeant, l'assistante de direction et le directeur commercial.

gérer partie importation, partie production, manutention stockage PF et MP. Il l'a développé selon nos besoins demain si on a d'autres besoins, on va le développer encore plus. C'est pour ça je n'ai pas vraiment besoin du comptable pour avoir l'information.»

Ce logiciel touche l'ensemble des services de l'entreprise (commercial, stocks, finances...) et assure des informations spécifiques qui répondent aux besoins propres à l'entreprise.

2-2-Facteurs environnementaux

L'environnement externe de la PME 03 est caractérisé par une instabilité d'un point de vue réglementaire ainsi qu'une évolution technologique très rapide.

➤ **Instable d'un point de vue réglementaire**

Suite aux mesures prises par l'état algérien⁸ portant sur la restriction des importations, la PME 03 n'avait pas un autre choix que de passer de l'importation et la distribution des produits cosmétiques à la production.

Le dirigeant de la PME 03 affirme que l'instabilité de l'environnement a des conséquences lourdes sur l'avenir de son entreprise.

« Pour ce qui est environnement externe, il n'est pas stable du tous, d'ailleurs on a passé une période de crise suite aux changements qui ont touché les importations ça fait deux ans. On payait les employés sans travailler la solution était de changer l'activité, d'un importateur en producteur.

Mais cela a pris beaucoup de temps, pour acquérir le matériel faire les tests former le personnel, et réussir le produits, on était pas du tout dans cette activité de production et du jour au lendemain nous nous sommes retrouvé face à ce choix pour survivre. On faisait l'importation on gérait les commerciaux, c'était simple. Maintenant avec la production c'est autre chose, la mission de l'entreprise s'est compliquée. » (Le dirigeant de la PME 03).

« Le passage de l'importation à la production pour nous ça était brutale et on n'a pas été préparé à ça » (Le dirigeant de la PME 03).

➤ **Evolution technologique très rapide**

Le monde des machines est souvent relié aux technologies qui se développent de plus en plus vite. Le dirigeant de la PME 03 évoque ce point et déclare qu'il y'a tout le temps de nouvelles technologies dans le domaine de la production des produits cosmétiques qu'il faut suivre.

« En ce qui concerne les technologies développées dans notre domaine, nous sommes conscients que ça va très vite, il y a beaucoup de choses à faire mais nous ne pouvons pas vraiment se permettre de les suivre toute, de ce côté on essaye d'être présent au niveau de foires, salons. » (Le dirigeant de la PME 03).

Pour faire face à l'augmentation de l'incertitude perçue de l'environnement et à l'évolution technologique rapide, le dirigeant de la PME 03 trouve qu'il a plus besoin d'avoir recours aux informations externes et non financières. Cela a favorisé la parution d'un ensemble d'outils de contrôle de gestion permettant de fournir les informations les plus utiles pour faire front à cet environnement, à l'instar de :

- Veille technologique (à travers la présence au niveau des salons et foires).
- Les TDB et l'ensemble des indicateurs non financiers, qualitatifs et externes.

⁸ Entre la période d'août 2017 jusqu'à janvier 2019.

➤ **Concurrence sur les ressources de l'environnement (ressources humaines)**

La PME 03 comme toutes entreprises Algériennes se retrouve face à la problématique du manque de ressources humaines compétentes. Par la suite, le dirigeant a compris qu'une ressource humaine qualifiée représente un levier majeur de la performance.

De ce fait, trouver les bons profils, les former et les fidéliser est devenu une priorité pour l'entreprise. Dans ce contexte caractérisé par une forte concurrence sur la ressource humaine qualifiée, la PME 03 doit manifester sa capacité d'adaptabilité pour capter efficacement cette ressource devenue rare, en proposant des salaires attractifs une gestion de carrière prometteuse.

« Une concurrence en matière de ressources humaines existe, on ne peut avoir de bons responsables et de bons commerciaux que si on les paye bien... ils sont bien payés ils sont stables. » (le dirigeant de la PME 03)

Dans le cadre de cette politique, il était nécessaire pour la PME 03 de développer des outils de contrôle de gestion permettant la gestion de ces mécanismes qui reflètent la concurrence sur la ressource humaine entre les entreprises. Parmi ces outils:

- ✓ Indicateurs qualitatifs liés à la gestion de la ressource humaine : Turn over, taux d'absentéisme.
- ✓ Ratio qui met en relation la masse salariale et le CA,
- ✓ La représentation de la masse salariale par rapport aux coûts.
- ✓ Suivi de la performance individuelle grâce à un système de primes remises au commerciaux.

« Nous avons un système de primes, bien sûr, il y'a une partie fixe et une partie variable. Les commerciaux touchent des primes sous forme de pourcentages en fonction des objectifs mensuels atteints., si ils sont atteints à 100% ils toucheront le double de leurs salaire si ils sont à 60% ils toucheront un plus de 60% et c'est à partir de 60 % qu'ils commenceront à toucher des primes. Ce système de récompense permet de valoriser leurs travail. Pour le reste des employés à part les commerciaux, le reste c'est du fixe par ce qu'ils ont une tâche récurrente. Par ce que dans le cas d'un volume important une autre équipe prendra le relais et produire. » (le dirigeant de la PME 03)

➤ **Recherche de contrats d'exclusivité auprès des fournisseurs**

Les négociations que la PME 03 mène avec ses fournisseurs étrangers ne se limitent pas à chercher le bon produit au bon prix seulement. La stratégie du dirigeant consiste aussi à négocier des contrats d'exclusivité pour se retrouver seul à représenter la marque en Algérie, comme ça, le risque d'avoir d'autres concurrents sur la même marque sera évité.

Cela représente une vraie menace pour l'entreprise.

Le dirigeant l'affirme et déclare : *« Pas loin de cette semaine un concurrent algérien s'est présenté chez notre fournisseur pour exprimer sa volonté de travailler avec lui. Mais vu que c'est une chose qui peut arriver, nous avons prévu ça. Nous cherchons toujours des fournisseurs qui nous donne l'exclusivité de représenter le produit en Algérie. Nous signons avec eux des contrats d'exclusivité dans lesquelles ils s'engagent à nous vendre seul le produit.*

En réalité il y'a eu des concurrents à plusieurs reprises qui sont parties voir nous fournisseur pour l'achat de notre produit, donc nous avons bien fait de nous protéger. Sinon, se retrouver avec un concurrent qui vend le même produit de chez la même marque... ça va être une guerre de prix infini. » (le dirigeant de la PME 03)

La recherche des contrats d'exclusivité figure parmi les raisons de la structuration du système de gestion de l'entreprise et a l'origine de l'adoption de certains outils de contrôle de gestion. Deux éléments sont mis en avant, d'une part, avoir des objectifs de ventes claires permet à l'entreprise de convaincre le fournisseur qu'il eut obtenir des parts de marché en Algérie.

D'autre part, les outils de contrôle a travers les indicateurs de type qualité permettent de gagner la confiance du fournisseur sur la capacité de la PME 03 à maîtriser la production, offrir un produit de la même qualité de celle du fournisseur, par conséquent, offrir la meilleur représentation possible de la marque⁹.

➤ **L'existence d'une concurrence indirecte**

LA PME 03 se localise dans un niveau de qualité différent à celui qui existe sur le marché, le dirigeant déclare qu'il n'y a pas une forte concurrence ou plus précisément la PME 03 a des concurrent indirecte.

« En ce qui concerne la concurrence je dirai qu'il n'y a pas vraiment une concurrence qui est forte, il y'a une qualité qui ne correspond pas à la qualité de nos produits, mais plutôt il s'agit de concurrents indirects. Les autres ne sont pas encore passé au conditionnement et à la production, nous faisons partie des premier à le faire on a devancé ».

Malgré qu'il s'agit d'une concurrence indirecte, la PME 03 a mis en place des outils de contrôle de gestion pour y faire face, a l'instar d'un système de veille concurrentiel basé sur les informations sur les actions des concurrents que les commerciaux remontent.

« A chaque fois que le commercial sort il nous rapporte des informations et nouvelles qui pourront être a la base du changement du programme, par exemple il nous dit que il y'a remise dur tel ou tel produit. »,

« C'est normal, nos produit doivent suivre les nouveautés du marché, on cherche tous le temps à savoir nos concurrents ce qu'ils ont ? à quelle qualité a quelle prix ils vendent leurs produits? Donc nos clients on les connaît ils sont répertoriés et on les suit, et ces les commerciaux qui nous apportent toutes ces informations-là, c'est eux qui sont sur le terrain, et nous ramène l'information, concernant les propositions et les promotions que fond les concurrents et nous on essaye de s'aligner ou de devancer les concurrents. »(le dirigeant de la PME 03)

➤ **La satisfaction des clients de plus en plus exigeants**

Satisfaire la clientèle, les fidéliser et gagner de nouveaux clients a toujours été une priorité pour le dirigeant de la PME 03. Cela exige à l'entreprise de proposer à ces clients des produits au juste prix, c.-à-d. mettre à leurs disposition le meilleur rapport qualité/prix. Pour y parvenir, le dirigeant a mis en place des outils de contrôle de gestion, a l'instar de calcul de couts et indicateur relatif à la qualité.

« Nous nous intéressons aux statistiques relatives à la satisfaction de nos clients. En générale, ça passe par les commerciaux, et ces eux qui fondent ce genre d'enquête de par le contact direct qu'ils ont avec les clients. Dans le cas de retour de problème de qualité, c'est le directeur commercial qui s'en occupe. Pour chaque modèle on garde des bouteilles témoin pour chaque lot, après si ils nous disent que il y'a un problème, on fait des analyse a niveau du laboratoire pour détecter le problème. On le fait même par précaution pour être tranquille. » (le dirigeant de la PME 03)

⁹ Pour chaque produit d'une marque donnée, le fournisseur de tous les composant du produits sont parvenu du même fournisseur (bouteille, le produit, le bouchon, l'étiquette...etc.)

2-3-Les facteurs comportementaux liés à la personnalité du dirigeant

➤ La formation et l'âge du dirigeant

Le dirigeant est banquier de formation, jeune (32 ans), il a fait une année dans le domaine banquier avant qu'il passe à la gestion de sa propre boîte.

« Je suis licencié en techniques bancaire, j'ai une expérience d'une année dans une banque avant que je franchie le monde de l'entreprise » (le dirigeant de la PME 03).

Le dirigeant nous a révélé que le monde des machines l'attire et qu'il se retrouve dedans. Ce contexte lui offre un épanouissement et un espace pour innover et pour se découvrir.

• L'amour du dirigeant du monde des machines (esprit innovateur)

Innovation : « je trouve que c'est gérable et que c'est agréable aussi, l'importation nous limiter au paravent de point de vue innovation le produit est déjà fait, par contre la non on peut s'éclater en choisissant les bouteilles l'étiquette le bouchon, et puis il faut aimer sa, personnellement je me retrouve dans ce monde de machine emballage » (le dirigeant de la PME 03).

Tableau N°75: Synthèse des déterminants du système de contrôle de gestion dans la PME 03

déterminants de l'adoption des outils de contrôle de gestion dans la PME 03		
Facteurs environnementaux	Facteurs organisationnels	Facteurs comportementaux
<ul style="list-style-type: none"> ● Une instabilité d'un point de vue réglementaire (restriction des importations), ● Evolution industrielle très rapide qui touche à l'activité industrielle de l'entreprise, ● Une rude concurrence sur la main d'œuvre qualifiée (de bons commerciaux), ● Recherche des contrats d'exclusivités auprès des fournisseurs, ● Existence d'une concurrence indirecte, ● La satisfaction des clients de plus en plus exigeants. 	<ul style="list-style-type: none"> ● Accroissement en termes de volume d'activité et nombre d'effectif, ● La nature industrielle de l'activité, ● Fréquence élevée d'introduction de nouveaux produits. ● Système d'information informatisé (logiciel sur mesure) 	<ul style="list-style-type: none"> ● La formation d'origine du dirigeant (licence en technique bancaire), ● L'Age du dirigeant, 32 ans. (un dirigeant jeune, motivé et plein d'énergie, ● Dirigeant très motivé et ayant un grand amour au monde des machines.

Source : réalisé par nous-même.

3-Les déterminants du système de contrôle de gestion de la PME 04

Le peu d'outils de contrôle de gestion existants au sein de la PME 04 nous a incités à chercher les raisons. Il est donc question d'identifier les facteurs qui ont favorisé l'émergence de certains pratiques d'une part, d'autre part, nous cherchons à distinguer et comprendre les facteurs ayant un effet inverse, c'est-à-dire, qui freinent le développement du système de contrôle de gestion au niveau de cette PME.

3-1-Facteurs organisationnels

➤ Le caractère familial de l'entreprise

L'avenir de l'entreprise est indubitablement influencé par sa capacité de s'améliorer continuellement. Le dirigeant de la PME 04 révèle qu'il ambitionne d'investir et de

développer l'activité de son entreprise, cependant il évoque le manque de consensus des actionnaires qui sont en même temps des membres de sa famille sur l'idée d'investir.

Du fait du caractère familial de la PME 04, la validation ou non de la décision d'investir doit se faire par l'ensemble des actionnaires qui exercent une pression et renoncent les dividendes immédiat au détriment du développement à long terme de l'entreprise.

Pour le cas de la PME 04, la composante familiale prédomine et influence la stratégie et le développement de l'entreprise. Par conséquent les considérations familiales ont des répercussions notables des sur les pratiques de contrôle de gestion qui se manifestent nettement invisible et informel.

« Il s'agit d'une entreprise familiale dont la diversité des objectifs des associées influe sur le sort de l'entreprise. Personnellement, en ma position de gérant de l'entreprise, je cherche tout le temps à investir et ce à partir de mes convictions sur le fait que celui qui n'investit pas n'avancera pas et finira par disparaître.

Donc soit investir pour entretenir le matériel existant et restaurer son niveau de performance, soit investir via l'acquisition du matériel neuf. Mes ces idées ne sont pas partagées par l'ensemble des associés dont la majorité cherchent le gain immédiat son s'intéresser à comprendre l'avenir de l'entreprise. Ce problème s'accroît lorsque le nombre des associés s'accroît. D'ailleurs pour notre cas, nous somme (12) douze associés entre frères, sœurs mères et cousins. La vision est vraiment différent d'un associé à un autre. Cela représente un frein pour l'entreprise qui veut investir» (le dirigeant de la PME 04).

➤ **La stratégie d'indépendance et stratégie de différenciation**

La volonté du gérant relative au développement de son entreprise est bloquée par deux facteurs. Le premier est le caractère familial de l'entreprise. Le fait que l'entreprise appartient à un ensemble d'actionnaires de la même famille dont la diversité des objectifs liés à l'investissement influe sur le sort de l'entreprise. Le deuxième est le fait de choisir des produits complexes et de proposer des produits différents a ceux de la concurrence.

« Plus le produit est facile, plus il y'a des concurrents et plus le marché est saturé, dans ces conditions, on est obligé de baisser les prix et réduire nos marges. Ça nous arrive de se retrouver face à ces conditions de travail difficiles, dans des guerres de prix qui nécessitent une maîtrise des couts, pour proposer le meilleur prix. C'est pour ça nous avons opté pour un produit complexe, en plus de l'étude des prix avant le lancement pour être compétitif dans le cas où un concurrent essaye de copier le produit. » (Le dirigeant de la PME 04).

Les deux stratégies présentées ci-dessus influent sur les systèmes de contrôle de l'entreprise.

➤ **Autofinancement intégrale de ses investissements**

Le dirigeant de la PME 04 exprime son ambition de développer l'activité de l'entreprise et d'investir. Il rajoute un détail de grande importance et révèle que la politique de l'entreprise à cet égard consiste à autofinancer intégralement ses investissements.

Il annonce que son entreprise n'a jamais eu recours à un crédit bancaire ni d'investissement, ni de fonctionnement. De ce fait, la relation avec la banque se limite aux opérations d'importations des matières premières parvenues de l'étranger. En conséquence à l'autofinancement révélée par le dirigeant de l'entreprise, la décision d'investir est affèrent à la capacité de l'entreprise à dégager des bénéfices. Ainsi, les outils de contrôle de gestion relatif à la planification des investissements n'ont pas de vrai raisons pour qu'ils se propagent et se développent.

La relation superficielle de l'entreprise avec sa banque, ainsi que son choix qui porte sur le non implication de la banque dans le financement de ses investissements entraînent un ralentissement dans le développement et la croissance de l'entreprise. Par la même occasion, le stade dans lequel se trouvent les pratiques de contrôle de gestion dans cette PME se justifie.

« En ce qui concerne les investissements, nous les acquérons uniquement par les bénéfices dégagés (par autofinancement). Nous évitons le risque de ne pas pouvoir payer la banque. D'ailleurs on n'a jamais fait de crédits bancaire à ce jour. Donc notre décision d'investir ou non se base sur deux facteurs (l'argent disponible et la demande des clients) ». (Le dirigeant de la PME04)

➤ **La nature de l'activité (volume, degré de simplicité)**

Le dirigeant mentionne que son entreprise n'a pas un grand volume d'activité et qu'il arrive à gérer en se contentant des informations qu'il a en tête sur l'activité. *« Notre activité n'est pas aussi grande au point où nous aurons besoin de d'outils complexes et de tableaux compliqués. Tous se passe dans la tête, c'est comme ça que je gère » (le dirigeant de la PME04).*

Aux yeux du dirigeant, l'activité de son entreprise n'est pas complexe, il s'agit tout simplement de la transformation de matières plastique en produit finis à l'aide de divers moules. Cela implique qu'il n'y a pas un considérable besoin des outils de contrôle de gestion et les outils mis en place pour la piloter sont de même très simples.

« Notre activité n'est pas complexe, on est des transformateurs, on a une matière première à mettre dans la machine pour quel soit transformée en utilisant des moules. Au cours de cette opération de transformation nous avons des réglages à procéder pour que ça marche. Ne nous on a pas de formule, par contre nous devant intervenir sur le réglage des machines et de la température ambiante. Chaque article nécessite des réglages spécifiques. C'est lorsque le problème se pose au niveau du moule que sa nécessite un grand savoir-faire pour rétablir le moule a l'état de fonctionnement. »

Les propos du dirigeant au sujet de l'activité nous montrent que les choses se compliquent au moment des réglages à effectuer sur les machines et les moules. Pour y parvenir, il faut un grand savoir-faire et une bonne maîtrise technique.

➤ **Possibilité de faire plusieurs produits avec la même machine juste en changeant le moule**

Le dirigeant explique que plusieurs moules peuvent être utilisés au niveau de la même machine. Par conséquent, l'organisation de l'activité de production a fait émerger un certain nombre d'outil de contrôle de gestion du genre suivi des commandes, programme de production, suivi des stocks, etc.

« Chaque semaine, je me situe, et je vérifie les produits qu'on a fabriqués en quantité et je vérifie les commandes reçues, il y a des commandes fixes (que vous pouvez aller dans le cadre de contrats morales ...comme nous avons d'autre type de commandes moins fréquentes. Apres cela, je prépare mon programme de production, et je décide, tel machine doit être programmée avec tel moule, pour tant de jours, après avoir effectué les calculs nécessaires pour connaitre la durée au cour de laquelle la machine sera occupée. Pour pouvoir programmer les autres commandé qui seront satisfait par la même machine»(le dirigeant de la PME 04)

➤ **Les imprévus liés à l'activité de production (pannes)**

L'activité de production de la PME 04 est caractérisée par la survenance d'imprévus de types pannes techniques. Cela paralyse l'entreprise et surtout rend les programmes de production et les plans d'action moins efficaces. Le dirigeant déclare qu'il leur arrive donc souvent de ne pas respecter les programmes en raison des pannes assez fréquentes.

« Il est tout à fait normale qu'on prépare des plan d'actions, mais d'après notre expérience dans ce domaine qui est caractérisé par l'émergence d'imprévu de type panne au niveau des machines et par conséquent des décalages parfois énormes dans les programmes, assez souvent on s'est habituer à devenir flexible , ce qui fait que il faut qu'on prend en considération ce facteur qui est principalement la principal raison du manque d'efficacité des plans d'actions. »

➤ **La nature du produit (complexe)**

Afin de se distancer des concurrents, le dirigeant de la PME 04 a choisi de produire des produits complexes que les concurrents n'ont pas la capacité technique exigée pour les réussir. Ce choix lui permet de se positionner dans un marché où il existe peu de concurrents et d'être dans une situation plus à l'aise quand au prix qu'elle propose.

A travers les propos du dirigeant, nous pouvons déduire que le choix des produits complexe a eu des retombés sur les pratiques de contrôle de gestion, notamment, les calculs des couts et les indicateurs du tableau de bord. En ce qui concerne les calculs des couts, Le dirigeant déclare qu'il n'est pas impératif de maitriser les couts. Cela a des implications sur le degré de sophistication du système de calcul des couts.

S'agissant du tableau de bord, faire des produits complexes augmente la chance d'avoir de moins en moins de concurrents. Par conséquent, on retrouve de moins en moins d'indicateurs de type externes liés au suivi de la concurrence et ceux de type qualitatif lié à la qualité des produits.

« C'est suivant la complexité du produit aussi, d'ailleurs si je fabrique des produits complexes, je sais que les capacités techniques des concurrent n'est pas à la hauteur et ils ne pourront pas le produire. Donc notre vision , plus le produit est facile plus il y a plus de concurrents, une saturation, donc on est obligé de baisser le profit, et se noyer dans les guerres de prix et la nécessité de maitriser les couts, pour proposer le meilleur prix. C'est pour ça nous avons opté pour un produit complexe, en plus de l'étude des prix avant le lancement pour être compétitif dans le cas où un concurrent essaye de copier le produit»(le dirigeant de la PME 04).

➤ **L'organisation interne (structure organisationnelle simple)**

Au niveau d la PME 04, on constate que le nombre du personnel dans l'administration est très faible, il se limite à (03) trois personnes sur un total de 40 employés dont un gérant, un co-gérant et un agent de facturation, le reste sont au niveau de l'atelier (parmi eux 04 chefs d'équipes). Cette structure organisationnelle rudimentaire représente une des causes de rétrécissement du contrôle de gestion dans la PME 04.

« A part moi (le gérant) et mon frère (le co-gérant), nous avons parmi l'effectif (04) chefs d'équipe, leurs responsabilité est d'assurer la production et la qualité souhaitée. Au niveau de l'administration on a une personne qui assure les taches du commerciales dont la principale tâche est la facturation (c'est plus responsable vente que commercial)» (Le dirigeant de la PME 04).

➤ **Le faible degré d'informatisation du système d'informatisation (l'entreprise dispose d'un seul logiciel de facturation)**

La PME 04 dispose d'un seul logiciel de facturation, «*Il existe un seul logiciel de facturation... (Doctorante : et les stocks ?) Non on n'a pas de logiciel pour ça, on les suit pas avec un ordinateur, on le fait sur papier a peu près.* » (le dirigeant de la PME 04).

A l'exception de la facturation, le dirigeant de la PME 04 continue à utiliser le moyen classique (papier et le stylo) pour suivre de près tout le reste des activités¹⁰ sans avoir recours aux outils informatique (logiciel).

Le dirigeant déclare que le système d'information qu'il dispose arrive à répondre aux besoins en informations interne et externe. Sur le plan interne, le dirigeant déclare qu'il arrive à voir ce qui se passe au niveau de son entreprise.

«*Généralement je suis au courant de tout mais approximativement, par ce que je suis dedans, je suis tellement près des activités, position, crédit, CA*».

Sur le plan externe, il souligne qu'il arrive à répondre à toutes les demandes d'informations issus de l'extérieur tel que celle demandées par ces clients

«*Pour l'instant...je vous dis que nos clients le font et nous demande souvent des informations, mais nous arrivons à faire de notre mieux et satisfaire leur besoin en informations*» (le dirigeant de la PME 04).

3-2-Facteurs environnementaux

➤ **Un contexte concurrentiel**

La PME 04 fait face à une rude concurrence, Le dirigeant indique qu'afin d'y parvenir, il a fallu faire des choix courageux sur le plan stratégique. De ce fait, la stratégie pour laquelle il a opté consiste à fabriquer des produit techniquement complexes, cela pour augmenter la chance d'être parmi le peu de fabricant a le produire et être seul et avec très peu de concurrents.

«*C'est suivant la complexité du produit aussi, d'ailleurs si je fabrique des produits complexes, je sais que les capacités techniques des concurrents n'est pas à la hauteur et ils ne pourront pas le produire. Donc notre vision , plus le produit est facile plus il y a plus de concurrents, une saturation, donc on est obligé de baisser le profit, et se noyer dans les guerres de prix et la nécessité de maîtriser les couts, pour proposer le meilleur prix. C'est pour ça nous avons opté pour un produit complexe, en plus de l'étude des prix avant le lancement pour être compétitif dans le cas où un concurrent essaye de copier le produit.* » (Le dirigeant de la PME 04).

Choisir des produits complexes n'a pas mis l'entreprise à l'abri de la concurrence, il a fallu aussi agir sur la dimension du cout des produits qu'elle propose. Selon le dirigeant de la PME 04, seul l'investissement peut leur permettre de vendre plus de quantité, a moindre cout et avec une qualité meilleure.

«*Oui bien sûr on est préoccupé par le fait de comment vendre moins cher et grand. Suivant l'investissement, pour être compétitif il faut investir et nous on essaye de le faire, pour avoir une part de marché plus grande, comme sa on écarte les concurrents aussi.* » (le dirigeant de la PME 04),

¹⁰ Nous entendons par les activités de la PME 04, l'approvisionnement, le suivi des stocks, la production, le commercial. Nous rappelons que la comptabilité est externalisée et tenue par un cabinet externe de comptabilité.

« On est sensé tout le temps chercher à investir au minimum améliorer l'existant et cela pour ne pas être dépasser par la concurrence, un concurrent cherche toujours à comprendre quel est le dernier point d'avancement que nous avons réalisé pour qui le prend comme repère et nous dépasser en quelque sorte notre point d'arrivé est un point de départ pour les concurrent qui cherchent a nous devancer» (le dirigeant de la PME 04).

Le contexte concurrentiel de la PME 04 a poussé le dirigeant à s'engager dans des choix de type faire le choix de produits complexes, investir, ainsi qu'agir sur les couts et proposer des prix moins chères et augmenter les quantités produites. La concrétisation de ces choix a fait émerger des outils de contrôle de gestion du genre veille concurrentiel, calcul des couts, choix d'investissement, etc.

Le dirigeant annonce que la veille concurrentielle représente une pratique essentielle, car elle permet de connaître les concurrents et le plus loin que ça, elle offre une meilleure connaissance de soi.

«Nous avons des lièvres, pour battre le record dans la course du 1500 m, par exemple des coureurs vraiment rapides qui participe a la course pas pour gagner par ce qui ils n'ont pas la capacité de gagner mais leurs rôles et de donner un rythme rapide a la course, c'est ce qu'on appelle les lièvres. Il faut avoir des grand concurrents entre les yeux pour qu'ils nous boostent a avancer mieux et rapidement» (le dirigeant de la PME 04).

➤ **Concurrence déloyale**

Il existe aussi une concurrence déloyale, « En générale c'est le client qui nous sert en tant qu'informateur, vu que c'est lui qui nous apporte l'information, un client cherche le bon prix. En ce qui concerne la concurrence, celle qui existe le plus est la concurrence déloyale, exemple il ne déclare pas les salariés ils ont moins de charge que nous. » (Le dirigeant de la PME 04)

➤ **Le nombre et la nature des clients**

Le gérant déclare que son entreprise arrive à satisfaire les exigences de ses clients et ce du fait de leurs nombre qui n'est pas aussi important et le fait qu'il ne s'agit pas de gros clients, ces des PME. Le dirigeant présume que plus les clients sont nombreux et plus ils sont de gros client, plus l'entreprise doit faire face aux exigences des clients. Par conséquent, améliorer et formaliser notre système d'information et développer un système de contrôle de gestion plus sophistiqué deviennent une nécessité incontournable.

« L'utilisation des outils de contrôle de gestion se développera plus l'entreprise grandit, je vous dis pour quoi ! Plus on grandit plus on aura des clients plus grand et plus les clients sont plus exigeant. Donc pour les satisfaire il faut plus de temps, et il faut plus d'informations du genre, donnez-nous la position de tel ou de tel article. Donc il faut un système d'information plus solide et à jours.

Pour l'instant, je ne vois pas qu'il y a un besoin de ce genre, je vous dis que nos clients nous demandent assez souvent des informations mais nous arrivons à faire de notre mieux et de satisfaire ce besoin en termes d'informations. Sa nous arrive de subir des pressions suite aux manques de prévisions au niveau des clients eux-mêmes, c'est-à-dire eux ne font pas leurs prévisions et ne commandent pas à temps, après ils pratiquent sur nous une pression.» (Le dirigeant de la PME 04).

➤ **Main d'œuvre non qualifiée, indisciplinée et instable**

Depuis de longues années la PME 04 souffre du problème de la qualité médiocre de la main d'œuvre. Le dirigeant indique qu'il n'arrive toujours pas à trouver une main d'œuvre qualifiée et disciplinée qui assure a l'entreprise une stabilité sur le plan technique.

« Si je considère que la ressource humaine en tant que composant de l'environnement je dirai l'instabilité par rapport à ce volet dans le fait que la ressource humaine est indisciplinée. Ils banalisent le poste. Le taux de rotation des ouvriers est élevé et cela nous cause d'énormes dégâts, et c'est à cause du manque de sérieux des recrutés. » (le dirigeant de la PME 04),

« Je vous rajoute que ce problème est assez fréquent et assez ancien mais nous n'avons pas pu le régler. Je dirai que le principal problème que nous rencontrons dans notre gestion est le manque de qualification de la main d'œuvre sur le plan technique surtout par ce qu'il s'agit d'un domaine assez complexe sur le plan technique, et là sur le marché nous n'avons pas pu recruter des gens compétents qui peuvent assurer le volet technique qui est essentiel pour nous » (le dirigeant de la PME 04).

Le dirigeant déclare qu'il s'agit d'un véritable problème qu'il doit gérer tout le temps, d'ailleurs, cette situation lui a imposé d'assurer le volet technique par sa propre personne au détriment de son rôle de gestionnaire et stratège de l'entreprise.

« Si je n'avais pas ce manque de main d'œuvre qualifiée, j'aurais consacré à développer mon entreprise et à trouver les grands marchés et exporter » (Le dirigeant de la PME 04).

« ...je vous rajoute que le problème rencontré par rapport à la main d'œuvre ne se limite pas au manque de compétences uniquement il est aussi question du manque de discipline, et de loyauté. » (Le dirigeant de la PME 04)

Au cours de l'interview, le dirigeant a évoqué à maintes reprises le problème de manque voire l'absence au niveau de son entreprise d'une main d'œuvre qualifiée sur laquelle il peut compter.

« Dans ce genre de situations, il est nécessaire que j'interviens moi ou mon frère, et dans des cas semblables les ouvriers et même les chefs d'équipes n'arrivent pas à résoudre le problème. Nous préférons arrêter la production et subir le manque à gagner qu'ils interviennent et nous causent des dégâts plus graves que les pannes initiales ça nous est arrivé pas mal de fois jusqu'à ce que nous avons décidé d'interdire leurs interventions en cas de pannes. Les chefs d'équipes sont présents juste pour assurer la production surtout la nuit. Nous avons essayé assez souvent de les former mais sans succès. » (le dirigeant de la PME04)

Le dirigeant est convaincu que rien ne peut avoir un effet positif sur la performance et le développement de l'entreprise (ni management développé, ni système de contrôle de gestion sophistiqué et ni planification) tant que le problème de la main d'œuvre non qualifiée persiste.

« Dans notre pays, le domaine technique souffre de beaucoup de problèmes, plus particulièrement ceux relatifs à la main d'œuvre. J'ai un client qui est au même temps un ami à moi...il essaye de produire les bouteilles en plastique depuis 03 ans, mais il bloque toujours. Cette personne la dont je vous parle n'arrive pas à résoudre ce volet technique malgré qu'il exerce le management avec les méthodes les plus sophistiquées. C'est le type qui planifie et qui trace tout, cela veut dire que même si on dispose de tous les moyens de management et de contrôle de gestion, comme le témoigne le cas de mon client et que le problème technique n'est pas résolu l'entreprise ne pourra pas avancer » (le dirigeant de la PME 04)

Dans le domaine manufacturier, il y a un consensus sur le fait que l'industrie est étroitement liée à la technologie qui ne cesse pas de se développer. Le dirigeant de la PME 04 y adhère mais rajoute que le défi ne réside pas dans le fait d'avoir les dernières nouveautés technologiques.

Cependant, il révèle que le défi de taille plus exactement est d'avoir une main d'œuvre qualifiée qui arrive à faire fonctionner les machines dotées des technologies nouvelles d'une manière optimale.

« Sur le plan technologique, on essaye de suivre au maximum par les plans d'investissement, mais ce qui nous bloque toujours c'est le manque de qualification humaine qui nous empêche de suivre l'évolution technologique dans le domaine. Même si on acquiert le matériel l'ultra moderne on sera face au problème de manque de qualification pour le faire rouler » (le dirigeant de la PME 04).

3-3-Les facteurs comportementaux liés à la personnalité du dirigeant

➤ Une forte implication du dirigeant au niveau opérationnel et technique

Le dirigeant pense qu'il est plus avantageux d'être présent sur le terrain que diriger en étant dans un bureau. Sur ce point, le dirigeant a établi une comparaison entre sa gestion et celle d'un client et ami à lui qui sollicite son aide assez souvent dans le cas de problème technique.

«...Lui¹¹ il ne voit pas le problème que je vois quand je me déplace, j'ai fait le constat que ses techniciens ne sont pas suffisamment qualifiés. Par exemple une panne qui me prend 10 minutes pour qu'elle soit réglée eux ils prennent 40 à 45 minutes. Mon ami le dirigeant ne sait pas combien de temps est nécessaire pour régler une panne. C'est ça l'inconvénient d'un dirigeant selon moi qui reste dans un bureau pour gérer et planifier » (Le dirigeant de la PME 04).

Le dirigeant de la PME 04 conclue qu'être loin du terrain dissimule beaucoup d'informations et ne permet pas de voir les vrais dysfonctionnements depuis une tour d'ivoire (bureau).

Selon lui, être présent sur le terrain permet aussi d'obtenir des résultats rapidement et par conséquent être plus efficace.

Les observations non participantes collectées et retranscrites lors de notre présence au sein de la PME 04 viennent pour confirmer notre constat qui porte sur la forte implication du dirigeant au niveau opérationnel. Au moment de notre arrivée à l'établissement d'accueil, on a été reçu dans le bureau au niveau duquel a lieu l'administration.

Ce dernier se trouve à quelques mètres de l'endroit où se tient l'atelier de production. Nous avons attendu pendant une trentaine de minutes avant l'arrivée du dirigeant qui était noyé dans l'atelier pour réparer une machine. D'ailleurs, il nous a reçu avec de la graisse dans les mains, casquette sur la tête et il avait l'air essoufflé suite à un effort physique.

Plusieurs verbatims issus du discours du dirigeant corroborent ce constat, nous les citons ci-dessous :

- ✓ *«...Malgré ma formation qui n'est pas du tout technique j'étais forcé à apprendre la technique pour prendre en charge les pannes et ce genre d'intervention a caractère urgent et qui paralysent l'entreprise» (le dirigeant de la PME 04).*
- ✓ *« Je n'ai pas eu de formation technique, j'ai tout appris à partir du terrain, grâce à l'assistance de l'extérieur. Dans le cas de gros problèmes, l'ingénieur travaille et moi j'assimile et j'acquiesce les bases que je développe par la suite. Ce que j'ai appris c'est grâce à mon déplacement sur le terrain et grâce à l'accompagnement des ingénieurs. Si je suis resté au bureau, je n'aurais jamais appris ce que je sais faire aujourd'hui. » (le dirigeant de la PME 04).*

¹¹ Le client et l'ami du dirigeant de la PME 04 qui s'est lancé dans la production des bouteilles.

- ✓ *« Suivant la nature de l'activité de mon entreprise et suivant l'équipe que j'ai. La priorité à mon avis c'est l'atelier. D'ailleurs, je me consacre à un peu plus de 90% à l'atelier, le reste est de mon temps est consacré au bureau et à la gestion. Car c'est le soir quand je rentre à la maison que je consulte ma boîte email et que je réponds aux divers courriels» (le dirigeant de la PME 04).*
- ✓ *« Quand j'ai commencé j'ai fait l'extérieur et le bureau, mais je me suis rapidement rendu compte que ce n'est pas ce qu'il fallait faire, la grande bataille est à l'intérieur de l'atelier. C'est à partir de ce moment-là que j'ai commencé à apprendre le technique et à connaître les capacités de l'entreprise en terme de production.» (le dirigeant de la PME 04).*
- ✓ *« généralement je suis au courant de tout mais approximativement, par ce que je suis dedans, je suis tellement près des activités, position, crédit, CA. Je suis dedans par ce que je n'ai pas un autre choix. » (le dirigeant de la PME 04).*

➤ **Un gérant polyvalent au niveau administratif**

En plus du peu d'employés au niveau de l'administration qui se limite à trois personnes (gérant, co-gérant et responsable de la facturation), l'ensemble des tâches administratives sont regroupées au niveau des dirigeants (le gérant et le co-gérant), à l'exception de la facturation qui est assurée par le responsable de la facturation.

Quant à la répartition des tâches entre le gérant et le co-gérant, le dirigeant de la PME 04 déclare qu'il n'y a pas de répartition de tâche entre lui (gérant) et son frère (le co-gérant). Il trouve que cela réduit leur efficacité.

« Il s'agit d'une société de famille, et il n'y a pas de détermination de responsabilité ou de tâche entre moi et mon frère. Il n'y a pas de protocole entre nous. Le plus important pour nous est de faire avancer les choses. Je trouve cette limitation dans les responsabilités freine l'entreprise. » (Le dirigeant de la PME 04)

« Je m'explique, l'investissement c'est moi qui le fait, les comptes, c'est moi qui les gère, les produits sur lesquels j'investie j'en ai une connaissance parfaite, le marché je le connais par cœur... du fait que je suis dans l'atelier, je peux savoir que tel produit marche ou non, en fonction des quantités commandées et c'est comme ça que je prends connaissance des tendances. Je peux dire que je suis au courant de tout par ce que je chapote tout, je connais tous les processus de l'entreprise par ce que c'est moi qui les a conçu, je connais les tâches de chacun, c'est moi qui les désigne pour chacun... c'est ce qui fait que tout est clair à nos yeux.» (Le dirigeant de la PME 04),

« ...c'est moi qui fait les calculs des couts et qui décide le prix de vente...»(le dirigeant de la PME 04).

A partir du discours du dirigeant, nous constatons qu'il assure les tâches ci-dessus :

- ✓ **Tâches relatives au volet investissement :** Choix des investissements, plan d'investissement, en suite la leurs concrétisation.
- ✓ **Tâches relatives au volet financier :** La gestion des comptes de l'entreprise et le suivi de la situation financière de l'entreprise.
- ✓ **Tâches relatives au volet technique, à la production et à la gestion des stocks :** La gestion de l'atelier, programmation de la production, suivi de réalisation des commandes, la prise en charge des pannes, l'entretien des machines, gérer les stocks de matières premières et des produits fini etc.
- ✓ **Tâches relatives au volet commercial :** gérer la relation avec les clients et le contact avec eux, prospection des marchés, suivi des commandes.

- ✓ **Tâches relatives aux calculs des couts** : assure le calcul des couts et la fixation des prix de vente.
- ✓ **Tâches relatives aux approvisionnements** : assurer l'approvisionnement a l'entreprise à travers l'importation des matières premières auprès des fournisseurs étrangers.
- ✓ **Tâches relatives au volet ressources humaines** : La désignation des tâches pour l'ensemble du personnel au niveau de l'atelier, et gestion du personnel, décision de recrutement, décision de licenciement, fixation de la grille salaires.

➤ **Formation du dirigeant (non gestionnaire) et expériences précédentes**

Le dirigeant a une licence en sciences politiques et relations internationales, il n'a jamais eu d'expérience hors de l'entreprise familiale. Le dirigeant déclare que sa formation en sciences politiques lui a permis d'assimiler plus rapidement les concepts techniques.

« Ma formation de science politique m'a permis d'assimiler ce métier technique rapidement, par ce que nos études touché a plusieurs disciplines, politiques, économie, sociologie, communication. Ces études m'ont permis d'avoir la possibilité d'interpréter un évènement de tous les aspects»(Le dirigeant de la PME 04).

Le dirigeant considère qu'il a réussi sa mission qui consiste en la succession de l'entreprise familiale. Il nous explique que cela s'est parvenu grâce au fait qu'il n'avait pas le choix et qu'il devait gérer l'entreprise que son père et son oncle ont lancé en 1980.

« Moi je n'ai pas eu le choix d'apprendre ou non, je devais apprendre et je dois continuer à le faire, par ce que c'est mon bien et je dois le faire rouler et avancer. Avoir trop de choix, peut être un facteur pour détruire la personne. C'est ceux qui n'ont pas trop le choix qui réussissent» (Le dirigeant de la PME 04).

Tableau N°76: Présentation des facteurs déterminant l'utilisation des outils de contrôle de gestion dans la PME 04

Facteurs déterminants l'utilisation des outils de contrôle de gestion dans la PME 04	
Freins à l'utilisation des outils de CDG	Facteurs favorisant l'utilisation des outils de CDG
<ul style="list-style-type: none"> ● La main d'œuvre non qualifiée, instable et indisciplinée a imposé sur le dirigeant d'assurer lui-même le volet technique au détriment de son rôle de gestionnaire. ● La problématique de la ressource humaine non qualifiée rend les pratiques de contrôle de gestion inefficaces. ● Relation superficielle avec la banque (la PME n'a jamais bénéficié de crédit bancaire) et le fait de compter uniquement sur l'autofinancement des investissements d'une manière intégrale. ● Le caractère familial de l'entreprise et le fait que les associés ne partagent pas les mêmes objectifs d'expansion du dirigeant et préfèrent le gain rapide. ● La PME n'a pas un grand nombre de client en plus du fait qu'il ne s'agit de gros clients. ● Activité assez simple et à faible volume. ● Les imprévus liés à l'activité de production (pannes) qui rendent les outils de contrôle de gestion moins efficaces. ● Structure organisationnelle trop simple. ● Forte implication du dirigeant au niveau opérationnel et technique. ● Gérant polyvalent (prend en charge presque toutes les tâches administratives). ● Formation non gestionnaire du dirigeant et l'absence d'une expérience précédente hors la PME 04. ● Le faible degré d'informatisation du système d'informatisation (l'entreprise dispose d'un seul logiciel de facturation). 	<ul style="list-style-type: none"> ● Une rude concurrence. ● Possibilité de faire plusieurs produits au niveau de la même machine juste en changeant le moule.

Source : réalisé par nous-même.

4-Les déterminants du système de contrôle de gestion de la PME 05 et la PME 06

4-1-Facteurs organisationnels

➤ La stratégie de développement dans le cadre d'une activité « commerciale » des deux entreprises et le métier de « distributeur »

Les entreprises dont le métier est la « distribution » et qui aspirent se développer, sont contraintes de répondre à un certain nombre d'exigences liées à l'organisation et à la structuration. Le dirigeant salarié révèle que les deux entreprises qu'il gère, ont suivi le long de cette ligne.

Il nous explique que pour un distributeur qui désire développer son activité, il est tout à fait naturel qu'il agit sur l'aspect organisationnel et gestion de tous types de flux (produits, financier, informations...).

Compte tenu du territoire géographique de distribution s'étendant sur tout le territoire national, le dirigeant salarié trouve qu'il a été impératif de mettre en place des outils de contrôle de gestion qui ont pour visé de veiller à l'harmonisation des reporting et à la standardisation des systèmes de travaux (la même nomenclature des produits, la même

codification des clients,) et ce afin de pouvoir centraliser et consolider les informations et faire toutes les analyses désirées au temps voulu.

«Aujourd'hui, on a harmonisé les repointing de nos différentes structures, il faut savoir que nous on est des distributeurs, mais on travaille sur toute l'Algérie on a cette structure logistique éparpillée un peu partout en Algérie. Par conséquent, il a fallu qu'on gère ça intelligemment, donc c'est tout le monde travaillent avec le même système et la même codification d'article tout le monde ont la même nomenclature des clients...Ce qui permet de centraliser et de consolider pour avoir une analyse du marché quasiment au temps réel. » (Le dirigeant salarié).

« Bien sûr, je veux savoir toujours plus sur la performance logistique, la performance en terme de recouvrement et autre chose par ce que aujourd'hui on a quand même, nous sommes une entreprise avec une air commerciale, la performance commercial tout le monde fait sa a la loupe mais pour les fonctions supports non, par exemple moi je sais combien de commande il y a eu hier, combien de compte ont été créés, et combien de CA j'ai fait, mais combien d'appel j'ai reçu au call center et combien de colis sont partie hier et d'autre tout ce qui est annexe sa j'ai pas le temps de le suivre, pas par ce que ce n'est pas important puisque sa fait partie de la performance et sa reste un levier de croissance. » (le dirigeant salarié)

➤ La stratégie de croissance

La stratégie de croissance est une stratégie que la PME 05 et 06 a adopté depuis déjà plusieurs années. Cet accroissement touche essentiellement a trois axes :

- Développement de la distribution sur un plan géographique
- Enrichissement de la gamme de produit
- Une meilleure structuration de l'entreprise et développement sur le plan organisationnel

Le dirigeant nous donne des détails sur cette stratégie.

« Je peux résumer les évolutions de notre stratégie. En fait, on a deux axes d'évolutions, le fait d'aller plus en profondeur dans plus de régions, conquérir de nouveaux territoire, on appelle ça la chasse. Le deuxième axe, c'est le fait qu'on a travaillé sur notre gamme de produits qu'on a largement enrichi. On s'est lancé dans de nouveau business (sur le cosmétique toujours). Quand on a commencé, on faisais juste le masse, donc le shampoing et le professionnel pour la coiffure. Après on a lancé les produits parapharmaceutique ensuite, on s'est lancé dans le mak- up. On est resté dans le cosmétique mais on a fait une croissance en spirale. »(le dirigeant)

Le volet organisationnel a connu une évolution en introduisant des procédures et en se lançant dans des processus de standardisation qui permettent plus de contrôlabilité et un suivi de qualité au temps T.

« le besoin était d'aller plus loin dans la distribution on a mis en place des partenaires ou si vous voulais distributaires privilégiés. Si on n'avait pas un ERP qui nous permet de suivre nos ventes nos clients, je donne aux partenaires un cahier de charge, voilà comment on travaille on n'aura pas pu se développé. C'est le besoin de standardiser pour pouvoir dupliquer. » (Le dirigeant)

« On a mis en place un développer interne, des tablettes et un ERP qui nous permet de saisir le stock semi a jour et gagner le temps de la journée, par ce que le fichier s'intègre automatiquement au système de gestion, ça veut dire, si on fait gagner le temps du

commercial quand il fait sa commande à 9h30 on commence à la traiter sur place, le temps de la saisie la commande commence à être préparée s'est juste un exemple. Il s'agit d'un processus qui a évolué. » (Le dirigeant)

Sur le plan stratégique toujours, le dirigeant déclare que l'entreprise dispose d'objectifs clairs et précis dans le temps.

« Les objectifs pour nous sont clairs, maintenant on sait quel chiffre d'affaire nous visons à atteindre, on sait comment l'atteindre et ce que nous devons faire, dans combien de temps il faudra l'atteindre, avec des plans d'action bien détaillés » (le dirigeant)

A partir des données relatifs à la stratégie de la PME 05 et 06, on peut voir nettement que cette stratégie a nettement influencer son système de contrôle de gestion : objectifs clairs et précis dans le temps à suivre, la mise en place d'ERP, la standardisation et mise en place de procédures, etc.

➤ **Le système d'information informatisé et développé mis en place**

Les deux PME disposent d'un système d'information développé qui nourrit le système de contrôle de gestion en informations. Ce système d'information assure l'accès aux éléments les plus sensible et ayant un impact direct sur l'activité commerciale des deux PME, à l'instar de : stocks, ventes, créances, etc.

«Après il y eu tellement de choses...on a même connecté tous les partenaires, ça veut dire que je peux suivre mes ventes en temps réel mes stocks qui permet d'optimiser. » (Le dirigeant salarié)

«On a mis en place un outil développé en interne, des tablettes et un ERP qui nous permet de saisir le stock semi a jour automatiquement ... » (Le dirigeant salarié)

➤ **Le système d'informatisation**

Le système d'information est la base solide sur laquelle est bâti le système de contrôle de gestion. Les deux PME 05 et 06 disposent de 04 logiciels (SAGE, GDOX, PRESTASHOP, EXCEL).

- **SAGE** : Ce logiciel est utilisé pour la gestion de la caisse et pour la gestion de l'activité commerciale (vente en quantité, ventes en valeur, la facturation et les stocks...)
- **GEDOX** : Il est utilisé pour la gestion de la caisse (encaissements, décaissements.
- **PRESTASHOP** : il est utilisé dans le cadre du E-commerce et dans la gestion de la partie digitale, il permet aussi la gestion des stocks.
-

«Nous on travaille sur le classique, on travaille avec deux systèmes qui sont sage et gedox pour la gestion de la caisse. Sur le digital on travaille avec le leader du E-commerce qui est presta shop, pratiquement tous les sites du e-commerce travaillent en back office avec presta shop. Il nous permet la gestion des stocks. Donc tout ça nous sert de tableaux de bord bruts. » (Le dirigeant salarié)

« Le logiciel Sage nous permet de voir l'activité commerciale, qu'est-ce que j'ai vendu, combien j'ai vendu, la facturation et les stocks. Gedox nous permet de suivre la caisse et les encaissements. Presta-shop pour suivre le digital.» (le dirigeant salarié)

Le dirigeant salarié déclare que la coexistence de plusieurs logiciels ainsi que le chevauchement dans les fonctions représente une opportunité pour effectuer des rapprochements entre les différentes informations.

Il existe au niveau de ces deux PME un ERP qui assure des informations semi a jour et qui facilite l'accès à l'information.

«On a mis en place un outil développé en interne, des tablettes et un ERP qui nous permet de saisir le stock semi a jour automatiquement et gagner le temps de la journée par ce que le fichier s'intègre automatiquement au système de gestion ça veut dire si on fait gagner le temps du commercial quand il fait sa commande à 9h30 on commence à la traiter sur place le temps de la saisie la commande commence à être préparée par exemple c'est un process qui a évolué. ça c'est la partie opérationnelle qui est visible. » (Le dirigeant salarié)

✓ **Autres moyens de communication**

Afin d'assurer une circulation des informations plus fluide et plus intense, plusieurs moyens sont utilisés (mailing appels téléphoniques) ainsi que d'autres moyens de communications informels sont utilisés à l'instar de Viber, Snapchat et Whatsapp.

« Je pense qu'on est bon en terme de fluidité de l'information. Nous sommes une structure relativement petite par rapport à notre taille d'activité. Pour l'échange d'information, on travaille par Viber, Snapchat et Whatsapp. On communique tout le temps, tout le monde parle à tout le monde au minimum une fois par jour...Par exemple pour le moment je passe au minimum une heure et demi par jour au téléphone avec les actionnaires. Il y a donc une fluidité de l'information qui permet d'être super réactif, par fois les décisions sont prises au téléphone.» (le dirigeant salarié)

« Je vais partager avec vous un de mes plus beaux souvenirs dans cette entreprise. C'était en mois de mars le mois de la femme, on a pu faire un travail immense en 48h juste grâce à la fluidité de l'information et notre flexibilité. Si c'était une multinational c'était quasiment impossible de le faire en raison des procédures, l'accord du service budgets, attendre la validation... On a passé trois jours de malade mais le résultat était extraordinaire.

Moi j'aime travailler comme ça, j'aime réaliser les résultats. Si on arrive à travailler dans les normes tant mieux mais si on n'a pas le temps, je ne vais pas bloquer le travail juste pour des raisons de procédures. ... Comme on dit trop de processus tue le processus. Je ne suis pas contre la formalisation d'ailleurs j'y ai participé et j'étais un des acteurs principaux mes il faut qu'elle soit flexible, l'intérêt de l'entreprise avant tous. » (Le dirigeant salarié)

➤ **La stratégie de développement**

La stratégie de développement des PME 05 et 06 repose sur deux principaux axes. Le premier consiste à propager dans le maximum de régions et élargir sa portée géographique. Quant au deuxième axe, il est question de développer encore plus le portefeuille de produits et de marques.

«Je peux résumer les évolutions de notre stratégie, on fait on a deux axes d'évolutions, dans le fait d'aller plus en profondeur dans plus de régions, conquérir de nouveaux territoires, on appelle ça la chasse. On travaille aussi sur notre gamme mais la vraie évolution est de lancer de nouveau business sur le cosmétique toujours.

Quand on a commencé on faisait juste le mass, donc le shampoing et le professionnel pour la coiffure, après on a lancé les produits para pharma ces des produits qui s'adressent aux pharma cosmétiques après on a lancé le mak-up. On est resté dans le cosmétique mais on a fait une croissance en spirale. » (Le dirigeant salarié).

Plusieurs projets ont vu le jour et ce dans le cadre de la mise en œuvre de la stratégie de développement, le dirigeant salarié nous a parlé d'un nouveau projet, il s'agit de passer à la distribution digitale et la vente en ligne.

« Cette structure digital on l'a lancé en janvier 2018, ça fait 6 mois qu'on fait le B2C. Au aujourd'hui on a lancé une nouvelle Platform le B2B, n'importe quel (bureau tabac, parfumerie, vendeurs de cosmétique...) puissent rentrer a un offre et acheter aujourd'hui on est sur Alger mais notre ambition est de le faire sur 48 wilaya, cela veut dire quoi ! n importe structure de cosmétique peut avoir les même prix les même offre le même jours, par ce que si on lance un produit aujourd'hui, il y a un processus donc sa peut prendre beaucoup de temps nous visons à garantir un processus plus rapide et tous cela ne nous pouvons pas avoir une bonne structure de contrôle de processus nécessaire pour pouvoir se dégager et s'occuper d'autre chose. Je vous donne un autre exemple : le besoin était d'aller plus loin dans la distribution on a mis en place des partenaires ou si vous voulez distributeurs privilégiés. » (Le dirigeant salarier).

Il est à souligner que ces projets ainsi que la stratégie de développement présenté ci-dessus ne pourront guère réussir sans se disposer d'un système de contrôle de gestion sophistiqué et poussé.

« Si on n'avait pas un ERP qui nous permet de suivre nos ventes nos clients, je donne aux partenaires un cahier de charge, voilà comment on travaille on n'aura pas pu se développé. C'est le besoin de standardiser pour pouvoir dupliquer. » (Le dirigeant salarier).

➤ **L'existence de tendance à briser les routines et d'essayer de nouvelles solutions**

Les routines sont installées au niveau des deux PME, mais le dirigeant salarié nous clairement déclaré que il est de nature curieux et qu'il est ouvert à de nouvelles solutions, le plus important est le fait que ça apporte un plus à l'entreprise. De ce fait, à chaque fois qu'une routine démontre ses limites elle est remplacée par d'autres issues.

« Certes il existe des routines au niveau de nos entreprises mais, moi je reste de par ma nature super curieux, j'essaye de suivre ce qui se passe quand je vois un truc intéressant à mettre en place je test. Par exemple là je suis dans ma période de visualisation des données, je suis obsédé par tout ce qui est cartographie de représentation géographique des données¹² ...Si je trouve quelque chose qui peut aider le boulot et qui peut être intéressant d'un point de vu intellectuel à mettre en place je saute dessus et je n'hésite pas. » (Le dirigeant salarié)

« Nous agissons de manière à ce que toute routine qui a démontré ces limites doit être remise en cause et remplacée et nous découvrons ça essentiellement à travers l'utilisation. Nous ce qui nous importe est comment aller plus vite moins cher. » (Le dirigeant salarié)

➤ **La coexistence d'une part de procédures et formalisation des processus, d'une autre part la flexibilité suivant l'intérêt de l'entreprise (flexibilité VS formalisation)**

En matière de formalisation et la mise en place de procédures, la PME 05 et 06 ont fait beaucoup de progrès. D'ailleurs le dirigeant salarié nous a déclaré que quand il était responsable du service le contrôle de gestion, il travaillait sur le projet portant sur la mise en place d'un système de contrôle de gestion et de procédures au niveau de deux entreprises. La formalisation est donc présente, mais elle est couplée à une flexibilité. Autrement dit, l'intérêt de l'entreprise est la priorité, et les procédures ne sont pas un objectif en soi.

« Si on arrive à travailler dans les normes tant mieux mais si on n'a pas le temps, je ne vais pas bloquer le travail juste pour des raisons de procédures. ... Comme on dit trop de processus tue le processus. Je ne suis pas contre la formalisation d'ailleurs j'y ai participé et

¹² Le dirigeant nous a expliqué son nouvelle idée et l'outil qu'il cherche à développer.

j été un des acteurs principaux mes il faut qu'elle soit flexible, l'intérêt de l'entreprise avant tous. » (le dirigeant salarié).

« En ma position de gestionnaire, quand je demande a quelqu'un de faire un travail même si je le fait pas par email il le fait, mais quand il me demande un mail quand je rentre au bureau je lui fait l'email mais il me dis pas que je bouge pas si je reçois pas un mail. On n'exige pas le mailling on fait confiance aux gens. Il y a toujours des traces des validations, les responsabilités sont bien défini donc dans le cadre de sa responsabilité il fait ce qu'il veut, l'essentiel pour nous qu'il ait un résultat...Après même si même moi il y a des choses que je dois valider, il y a eu des investissements de plus de 5 millions da j'ai dû valider expliquer voilà mais après je ne vais pas faire sa pour un achat d'une armoire. C'est du cas par cas, dans l'ensemble on est pour le formalise et les processus mais on veut aussi qu'il ait une fenêtre d'étire pour une fenêtre d'exceptions. » (Le dirigeant salarié)

➤ **La mutualisation des taches des différentes structures**

La mutualisation dans les taches réalisées par les différentes structures représente un des problèmes liés à la logistique dont le dirigeant cherche encore des solutions. Il s'agit d'un problème dont l'extraction nécessite de faire appel aux outils de contrôle de gestion.

«Sur certain niveau oui il existe une dépendance entre les structures, je m'explique, par exemple sur le plan logistique, les livreurs sortent on n'optimisent pas vraiment nos ressources, voilà on a des ressources partagées, voilà, quand je sors à Chéraga je toute ma marchandise avec moi, parfois on se retrouve dans des situations dans laquelle mon livreur make-up qui sort a chéraga et u autre d'une autre gamme qui sort à Chéraga aussi, je parlerai de mutualisation, c'est un des projets sur lesquels on travaillera, dont on a actuellement des problèmes c'est un projet sur lequel on travaillera pour améliorer. Sur le plan crédit, non c est centralisé et c'est le même agent de recouvrement qui va chercher l'argent par tout (on a une équipe de recouvrement ; il passe chez le pharmacien... chez..) ,» (Le dirigeant salarié)

➤ **Le perpétuel travail sur l'adhésion des acteurs dans le système de contrôle de gestion**

Se disposer des outils de contrôle de gestion ne signifie pas qu'ils sont opérationnels et qu'ils répondent aux besoins pour lesquelles ils ont étaient mis en place. L'adhésion des acteurs dans le système de contrôle de gestion demeure la principale contrainte pour donner vie aux outils de contrôle de gestion. Le dirigeant des deux PME nous explique qu'il travaille plus sur la dimension humaine et qu'il essaye de faire adhérer les gens dans le processus.

«Pour moi, le plus important ce n'est pas d'avoir les outils de contrôle de gestion, le plus important, c'est le fait de faire adhérer les gens pour le rendre opérationnel et vivant. Pour cela, il faut que les gens fassent leurs travaille bien. Je vous donne un exemple, nous avons développé un outil qui nous permet de mesurer la performance logistique.

Il assuré un suivi très rigoureux des commandes...quand est ce que elle a été passée ? Quand est ce que elle a été saisie ? Est ce qu'elle est en dépôt chez le client ? Est-ce que la livraison c'est bien passée ? Est ce qu'il y a eu un retour ? C'est une interface. On a un super informaticien qui nous donne tout ça en interne ...ça répond vraiment à un besoin. Mais pour l'alimenter en donnés au quotidien, ça prend beaucoup de temps et les gens se trompent. Du coup, l'outil est quasiment borné et il n'est pas opérationnel.

C'est pour ça je vous dis que le plus important c'est l'adhésion, c'est la partie la plus compliquée. Ce n'est pas facile d'expliquer au dernier maillon de la chaine que si on vous

demande de faire tel ou tel ou de remplir ce tableau, ce n'est pas pour vous faire casser les pieds, mais par ce que j'ai un besoin derrière.» (Le dirigeant salarié)

«J'ai constaté que quand il y'a de la pression, les gens font ce que je leurs demande, il alimente la plateforme...Après une semaine quand il arrête de le faire, et quand il a une tonne de bons à remplir il commence à oublier et à se tromper. Et là, on voit que les gens n'ont pas fait leur boulot. Pour moi, dans la mise en place des procédures, les gens n'arrivent pas à s'appropriier aux processus et à la standardisation. Et pour solutionner, il y a deux façons, soit tu le fait soit je te vire ! ça peut fonctionner mais moi je ne suis pas fan de cette solution.» (le dirigeant salarié)

➤ **Les valeurs partagées au sein de l'entreprise**

Etre leader dans le marché et la recherche de perfectionnement continue représente une valeur partagée entre l'ensemble des salariés des deux PME. Avoir de telles valeurs partagées au niveau de l'entreprise traduit que l'amélioration continue de la performance est recherchée au niveau de l'entreprise et pour le faire il y a lieu d'utiliser des outils de contrôle de gestion qui permettent de piloter l'entreprise à cet objectif.

« Bien sûr que l'encadrement s'intéressent en premier lieu à l'intérêt financier...tous marche comme ça et tout le monde cherchent à gagner leurs vie. Pour notre entreprise ce n'est pas tout, ici on partage tous la priorité de gagner les marchés et d'être leader, tout le monde sais qu'on ne travaille pas pour être second. Ils savent que si on fait une chose c'est pour casser la baraque. » (Le dirigeant salarié)

➤ **La multitude de sièges, partenaires sur tout le territoire national et dépôts ont générer un besoin de centralisation**

Le dirigeant salarié nous explique qu'il existe deux sièges et un dépôt et beaucoup de partenaires clients sur tous le territoire national, cette structure rend la mission de gestion plus compliquée et rend le besoin de centralisé l'information à l'aide d'un bon système de contrôle de gestion incontournable.

«Si on est resté sur le cosmétique entant que tel traditionnel on aurai pas besoin de CDG on connais le métier on sait combien acheter et vendre combien et a qui , c'est le contrôle de gestion basique mais aujourd'hui pour savoir ce qui se passe au niveau de tous nos dépôts et sièges (toutes les structures) qu'on a un peu partout en Algérie on doit centraliser pour tous savoir et sur tous pour responsabiliser les gens » (le dirigeant salarié)

4-2-Facteurs environnementaux

➤ **L'implication des partenaires étrangers¹³ sur le plan marketing et objectifs de ventes....**

Tout d'abord il y a lieu de mettre en lumière de la relation entre les deux PME étudiées et leurs fournisseurs partenaires¹⁴ et ce en montrant les différentes dimensions identifiés de cette relation. Dans le cadre des accords entre et leur principal fournisseur étranger et les deux PME, ces deux dernières commercialisent leurs produits mais ils sont complètement indépendants.

« On est complètement indépendant mais dans nos accord avec eux, ils ont vu que plus on vend plus ils auront du business en Algérie.» (Le dirigeant salarié).

¹³ Fournisseurs.

¹⁴ Principalement un fournisseur français qui produit et commercialise des marques de cosmétiques mondiales.

« Nos partenaires étrangers n'ont pas une participation dans le capital mais des fournisseurs des différentes marques qu'on représente viennent et collaborent beaucoup plus sur le plan marketing, les cibles de CA, fixation des objectifs à atteindre. Ils viennent assez souvent, pratiquement, chaque mois. » (Le comptable).

Le dirigeant salarié nous a expliqué que leur fournisseur partenaire leur procure constamment de l'aide, il assure des formations, il conseille, il est impliqué sur le plan marketing et objectifs de ventes, etc. En contrepartie se dernier assure une duplication. Sa vision du business consiste à ce que plus ses partenaires se développe, vendent et gagnent plus lui il se développe, vend et gagne.

« Notre principal fournisseur est vraiment un partenaire, ils viennent souvent pour apporter de l'aide... Notre fournisseur a une vision ! Il nous aide par ce qu'il essaye de dupliquer. Nous l'avons appris d'eux, et nous comme eux, on ne vend pas au consommateur, moi mon but est d'aider mon distributeur que ce soit un petit magasin ou autre ... Car plus il vend et gagne plus je vends et je gagne. C'est vraiment cette vision du business qui est ancré dans l'ADN de notre fournisseur. A un moment il passer une semaine en Algérie rien que pour former et pour aider. On sortait ensemble sur le terrain, il nous conseillait... voilà ce qu'il faut regarder voilà ce qu'il faut faire. Ils sont conscient que plus nous on vend plus on achète chez eux. » (Le dirigeant salarié)

Plusieurs éléments montrent la multi dimensionnalité de la relation de la PME 5 et 06 avec son fournisseur partenaire. Ils se présentent dans ce qui suit :

✓ **Sur le plan benchmarking et marketing**

Les deux PME reçoivent des benchmarks de chez leur fournisseur relativement aux lancements des concurrents et des promotions.

« Nous recevons les benchmarks réalisés par notre fournisseur partenaire sur les lancements des concurrents de la marque qu'on commercialise en France. » (Le dirigeant salarié)

« ...Ils sont impliqué dans la formation produit, sur le marketing, sur la partie digital... et même aussi dans les évènements de beauty events... » (Le dirigeant salarié).

✓ **Sur le plan reporting et contrôle de gestion**

Le fournisseur partenaire demande constamment des reportings. Le dirigeant salarié trouvait qu'il est profitable de dupliquer ce reporting pour le reste des fournisseurs et établir une version consolidée, exploitable en interne à des fins de gestion.

« On a des reporting à la demande des fournisseurs, moi j'ai vu que ce qu'ils demandaient était utile. Notre fournisseur principal qui est leader sur le marché mondial, il demandait certains reporting, Et nous on a profité de ça ! Nous dupliquons tous ce que ce fournisseur leader demandait sur les autres marques... Après je fais une version consolidée. » (Le gérant salarié).

Le service contrôle de gestion est chapoté par une directrice française implanté par le fournisseur partenaire. « La directrice du service CDG est une française qui fait des va et vient implantée par le partenaire... » (Le CDG commercial)

✓ **Sur le plan formations**

« Nous on a bénéficié de formations chez eux, on a beaucoup appris d'eux. La personne avec qui j'étais en contact chez eux a fait (40) quarante ans de boîte ... ils participent ils aident, ils forment nos formatrices qui forment les coiffeuses, etc. » (le dirigeant salarié).

➤ **La concurrence sur la ressource humaine**

Trouver les bons profils représente un défi de taille au niveau de la PME 05 et 06. Le dirigeant salarié nous a parlé de sa propre expérience, et qu'il n'allait jamais rejoindre la boîte si il n'avait pas un lien d'amitié avec les propriétaires.

« Sur le plan recrutement, c'est difficile d'avoir les bons profils, moi par exemple si il y avait pas le lien amical avec les propriétaires je n'aurai jamais intégrer cette boîte. » (Le dirigeant salarié)

➤ **La concurrence (le marché parallèle et les gros concurrents internationaux)**

Pour les deux PME, la concurrence est constituée du marché parallèle et des gros concurrents internationaux. Aux yeux du dirigeant salarié, cette concurrence mérite d'être suivie en mettant en place les outils propices. Les deux PME réagie rarement aux actions de la concurrence et le but derrière ce suivi est la recherche constante de source d'inspiration.

« Honnêtement oui c'est important pour savoir ce se passe, mais pour vous dire que sa rentre en ligne de compte dans la stratégie non, aujourd'hui on fait notre stratégie indépendamment de ce qui se passe on réagit rarement. On suit ce qui se fait ce qui marche ce qui marche pas que sur le cosmétique même sur le textile sur tout sur le digital, on tout le temps en quête d'inspiration. » (Le dirigeant salarié)

➤ **La restriction des importations**

Les plans stratégiques des deux entreprises ont été touché par l'imprévu de la restriction des importations qui a touché profondément l'activité surtout le fait que le métier de l'entreprise est la distribution des produits importés.

« Mais quand on s'est lancé dans ce projet ça fait 2 ans on ne savait pas qu'on allait être bloqué sur les importations, donc les problèmes Algéro-algérien compliquent la mission à long terme. » (le dirigeant salarié).

« Suite à la nouvelle réglementation liée aux importations, nous sommes bloqués depuis quasiment 6 mois, nous travaillons avec les stocks que nous avons. Si ça reste bloqué comme ça, nous risquons d'arrêter notre activité. Pour l'instant, nous avons épuisé nos produits phares. Nous ne sommes pas pour l'idée de passer à la production, car cela n'est pas facile en Algérie...mais ça reste un choix. Je vous dis que ce n'est pas aussi facile, par ce qu'il faut avoir l'accord du fournisseur, et par ce qu'il y a une concurrence déloyale, il y a un manque de contrôle...Moi quand j'écris sur mon déodorant qu'il reste 72h quand un autre qui le fabrique dans son garage écrit la même chose, et que le consommateur ne voit pas de différence, son cout de production est moins cher que le nôtre, le consommateur a la fin qui voit presque un packaging qui se ressemble, là ça pose un problème...C'est très difficile de se positionner aujourd'hui en Algérie. » (Le dirigeant salarié).

« Quand il y a eu le premier blocage l'année dernière c'est facile d'aller voir les producteur, envoyez-nous la matière première on fait le remplissage sous licence, mais personne ne veut le faire. Les gens ont peur que l'état fait un retro pédalage et ils vont se retrouver avec du produit made in Algérie et le même produit de l'importateur et A cause de l'instabilité. » (Le dirigeant salarié).

Cette restriction des importations a causé un énorme chamboulement aux deux PME, du jour au lendemain elles se sont retrouvées dans le flou avec un stock à gérer pour une période inconnue. Il a fallu développer plusieurs solutions et préparer plusieurs scénarios. Piloter l'entreprise dans des circonstances pareilles nécessite des outils de contrôle de gestion sophistiqué et adaptés.

«La restriction des importations représente un vrai choc pour nous, à chaque fois se disais peut être la semaine prochaine sa se débloquera et sa adurée très tem temps, c'est le flou total, on navigue a vu .on a un stock et on se pose la question comment le gérer, il faut qu'il tiens 3 ou 6 mois ou même un an...c'est très compliqué.» (Le dirigeant salarié)

➤ **La dévaluation du dinar Algérien**

Comme la majorité des entreprises Algériennes, la dévaluation du dinar représente un des facteurs de l'environnement qui ont eu un effet remarquable sur les deux PME. Il a fallu qu'elles fassent des analyses et calculs pour faire face à cette circonstance imposée.

«Nous sommes aussi touché par la dévaluation des dinars ! Du jour au lendemain on dévalue le dinar de 10%. Pour gérer ça, nous avons essayé de l'expliquer à nos fournisseurs et de négocier. Il y'a aussi des calculs et analyses à faire. Ce n'est pas machinale, ce n'est pas ils ont augmenté de dix on augmente de dix 10% sur tout notre catalogue. Par exemple, pour les produits qui ont une forte élasticité des prix on augmente, pour les produits sensibles on n'augmente pas...aussi il y a les fournisseurs qui prennent une partie en charge c'est des négociations.» (Le dirigeant salarié)

➤ **La prévisibilité de l'environnement en matière d'actions des concurrents**

Le dirigeant salarié déclare que son entreprise a l'avantage de recevoir les benchmarks réalisés par son principal fournisseur qui est selon lui un partenaire. Ces benchmarks leur permet d'être informés sur les nouveaux lancements des concurrents à l'étranger avant même qu'ils arrivent en Algérie et leur offrent le privilège d'avoir une longueur d'avance sur leur concurrents.

« Nous recevons les benchmarks réalisés par notre fournisseur partenaire sur les lancements des concurrents de la marque qu'on commercialise en France. Nous, on regarde ce qui ce passe en Algérie et nous essayons de voir comment nous pouvons nous positionner. Je vous donne l'exemple d'un produit X qui a été une tuerie dans le monde, surtout dans le Maghreb entier et c'est notre fournisseur qui a fait le benchmark et nous avons décidé de lancer le produit X de la marque de notre fournisseur, et nous en Algérie on la commercialiser. » (Le dirigeant salarié)

➤ **La prévisibilité de l'environnement en matière de tendance et de préférence de la clientèle**

Le dirigeant salarié déclare qu'il a l'avantage de prévoir les tendances de préférences de la clientèle et ce grâce aux études des échos, du moment où les lancements des gros concurrents mondiaux sont très médiatisés. Donc, il est facile de palper la tendance à travers le cabas qui rentre et les réactions des clients aux lancements des concurrents à l'étranger. Tout ça, représente des données brutes qu'il faut retravailler pour en tirer des informations qui permettent d'avoir une longueur d'avance sur les exigences des clients Algériens.

«Nous travaillons dans un domaine où les lancements sont très médiatisés, les clients regardent un produit déjà lancé à l'étranger, ils sont super connectés. Nous avons des idées sur ce qui marche et sur ce qui ne marche pas. De plus, nous avons l'avantage du cabas qui rentre pour que nous testons le produit qui rentre...Nous avons vraiment des études de marché en temps réel.»(Le dirigeant salarié)

4-3-Les facteurs comportementaux liés à la personnalité du dirigeant

➤ **Profils du dirigeant/salarier des deux PME (expérience dans et hors l'entreprise)**

Le dirigeant est diplômé d'un master en entrepreneuriat (L'ESAA), depuis qu'il a rejoint l'entreprise en 2011, il a occupé plusieurs postes,

«J'ai pris tous les postes que vous pouvez imaginer dans cette entreprise, entre autre responsable de la mise en place de projets, directeur des ventes, consultant interne l'année dernière je me suis occupé de la mise en place du contrôle de gestion, j'étais responsable sur la mise en place des procédures, reporting, business analyste. J'ai participé à la mise en place des procès commerciales et du logistique ...» (Le gérant salarié).

Le fait d'être acteur dans le développement de l'entreprise pendant plusieurs années et le fait d'avoir occupé plusieurs postes clés lui a permis de mieux comprendre le fonctionnement de l'entreprise et la connaître par cœur.

Le DG et ses frères ont une parfaite connaissance du parcours de l'actuel dirigeant salarié, ils l'ont sollicité pour rejoindre l'entreprise en tant que directeur des ventes. Après un parcours de 8 ans, il a été désigné pour gérer les deux entreprises.

«J'ai une connaissance de la famille, ils connaissaient mon parcours... Ils ont perdu leurs directeur de vente je l'ai remplacé et ça a duré tous ce temps.» (Le dirigeant salarié).

L'expérience du dirigeant salarié et son parcours ont une considérable influence sur le système de contrôle de gestion mis en place, et ce du fait qu'il était responsable sa la mise en place, de plus, il est considéré comme utilisateur des informations du contrôle de gestion et rapporteur aux actionnaires.

« Quand j'ai démissionné en 2011 de l'entreprise là où j'étais, j'avais le choix entre une multinationale et cette PME. J'ai fait le choix de cette PME par ce que je voulais vraiment avoir une opportunité de travailler dans un contexte comme celui-là une PME algérienne dans conditions algérienne que je découvre mes capacité et vivre cette expérience. Une fois j'avais une discussion avec une amie, je lui ai dit que j'adore mon métier d'auditeur (j'étais auditeur) mais ce qui me frustré c'est que l'audit a rarement d'impact direct sur le chiffre d'affaire et le travail d'auditeur est dilué et moi je veux faire influencer l'évolution du CA et d'emporter l'entreprise très loin.»(Le dirigeant salarié)

Le dirigeant salarié est curieux *«Moi je reste de par ma nature super curieux, j'essaye de suivre ce qui se passe quand je vois un truc intéressant à mettre en place je teste.»(Le dirigeant salarié).*

Tableau N°77: Synthèse des déterminants du système de contrôle de gestion dans la PME 05 et 06

Déterminants de l'adoption des outils de contrôle de gestion au niveau de la PME 05 et 06		
Facteurs environnementaux	Facteurs organisationnels	Facteurs comportementaux
<ul style="list-style-type: none"> ●L'implication des partenaires étrangers sur le plan marketing et objectifs de ventes, formations... ●La concurrence sur la main d'œuvre qualifiée, ●La concurrence représentée d'une part par le marché parallèle, de l'autre, par les concurrents à l'international, ●La restriction des importations, ●La dévaluation du dinar Algérien, ●Les deux PME à le privilège de recevoir des benchmarks de chez le fournisseur partenaire étranger, donc elles ont une longueur d'avance quant aux nouveaux lancements (il y a possibilité de prévoir les actions des concurrents), ●Le cabas et les études des échos et réactions des clients à l'étranger permettent la prévisibilité de l'environnement en matière de tendance et de préférence de la clientèle. 	<ul style="list-style-type: none"> ●Le métier de distributeur et la nature commerciale de l'activité des deux PME, ●Le système d'information informatisé et développé mis en place, ●Les deux PME suivent une stratégie de développement, ●La coexistence d'une part de procédures et formalisation des processus, d'une autre part la flexibilité suivant l'intérêt de l'entreprise (flexibilité VS formalisation) ●La mutualisation des taches des différentes structures, ●Le perpétuel travail sur l'adhésion des acteurs au système de contrôle de gestion, ●Les valeurs partagées au sein de l'entreprise (être leader dans le marché et la recherche de l'amélioration continue), ●La multitude de sièges, partenaires sur tout le territoire national et dépôts ont générer un besoin de centralisation. 	<p>Relatifs au dirigeant salarié :</p> <ul style="list-style-type: none"> ●La formation entrepreneuriale du dirigeant salarié, ●Les années d'expériences entant qu'auditeur avant de regagner la boîte, ●Une longue expérience au sein de la boîte et le fait qu'il a occupé plusieurs postes stratégiques (directeur commercial, responsable sur la mise en place d'un système de contrôle de gestion et enfin dirigeant, ●Le trait de personnalité curiosité et ambition,

Source : réalisé par nous-même.

5-Les déterminants du système de contrôle de gestion de la PME 07

Cette partie ambitionne de ressortir les raisons ayant conduit à l'apparition des outils de contrôle de gestion au sein de la PME 07 comme il a été décrit au niveau de la section 01 de ce chapitre.

5-1-Facteurs organisationnels

➤ Modification au niveau des activités et l'introduction de nouvelles activités

Le dirigeant de la PME 07 révèle que les activités et les créneaux auxquels l'entreprise touche ont connus un changement ces dernières années. Car auparavant, elle se concentrait plus sur l'activité relative aux produits agricoles, à la sacherie et aux housses. Ensuite, elle s'est penchée beaucoup plus vers l'emballage industriel.

Pour les années à venir, le dirigeant compte réorienter l'activité de son entreprise vers le comlexage et vers le film technique. Le changement au niveau des activités a impliqué des changements sur plusieurs plans, y compris au niveau des indicateurs de gestion et des

pratiques de contrôle de gestion soit par la suppression, la modification ou l'introduction de nouvelles pratiques. Car chaque activité a ses spécificités qu'il faut en tenir compte.

« Depuis quelques années, nous avons introduits de nouvelles activités. Avant, on faisait un peu d'emballage et beaucoup plus de produits agricoles, de sacherie, de housses de matelas, on faisait un peu d'impression bad gamme, en suite on a changé de vision et on se concentre plus sur l'emballage industriel. Plus tard, nous aspirons faire le film technique et le film complexe. » (Le dirigeant de la PME 07).

➤ **Accroissement en termes de volume d'activité et nombre d'effectif**

Le dirigeant de la PME 07 nous explique que depuis qu'il est à la tête de l'entreprise, l'introduction des pratiques de contrôle de gestion ainsi que les changements effectués sur ces outils se sont fait parallèlement à l'évolution marquée en terme de volume d'activité et au nombre d'effectif. Même pour les évolutions dans avenir en matière de pratiques de contrôle de gestion, le dirigeant nous a parlé de la taille (gabarit) de l'entreprise en tant que élément essentiel.

« Je vous parle de mon constat depuis que je suis gérant de l'entreprise... Je trouve que les changements effectués sur les pratiques de contrôle de gestion ainsi que l'introduction de certaines nouvelles pratiques a été en synchronisation avec l'évolution du gabarit de l'entreprise (de la taille). J'ai vu l'entreprise évoluer, quand moi j'ai intégré l'entreprise il y avait que 10 personnes au niveau de l'atelier et moi et mon frère dans l'administration. On faisait tous pendant 5 ans, après on a rajouté un comptable administrateur, je n'imaginai jamais que l'entreprise passera à autant de personnes. Aujourd'hui, au niveau de l'administration seulement, on est à 16 personnes. Même le chiffre d'affaire qui évolue d'une année à une autre a un impact ... cette année on va faire 92 milliard de centimes ttc. » (Le dirigeant de la PME07).

Le dirigeant nous a parlé aussi de ces plans de développement de la deuxième unité de production de son entreprise qui va participer dans l'augmentation du chiffre d'affaire et même dans le nombre d'effectif.

« Les objectifs pour la deuxième unité de mettre deux grande machine, même le personnel va augmenter de 60 à 75 salariés, et le chiffre d'affaire peut être multiplié a au lieu de 92 milliards de centimes à 200 milliards de centimes » (Le dirigeant de la PME 07).

➤ **Stratégie de croissance**

La PME 07 s'est engagée dans une stratégie de croissance. Cette stratégie touche a plusieurs axes, dont l'investissement et l'orientation des produits vers l'usage industriel (B2B), a l'opposé, l'entreprise cherche à réduire son volume des produits destinés a usage agricole et se retirer de ce marché a risque, le dirigeant explique ce choix :

« Sur le plan stratégique, actuellement, on cherche à se retirer du domaine agricole et nous renforcer dans le domaine de l'emballage industriel, on vise de fabriquer des produits plus techniques et plus développés. » (le dirigeant de la PME07)

Faire un choix était inévitable et le choix des produit à usage industriels est fondée essentiellement sur les arguments ci-dessous :

- Le produit à usage industriel est destiné à une catégorie de clients moins risquées, il s'agit des créneaux professionnels, Le dirigeant explique :
« Ces des gens qui connaissent ce que est un crédit, ce que est une échéance, et comme nous on a des crédits fournisseurs matières et équipements avec un échéancier qu'on doit respecter, il est nécessaire que nos clients nous payent aussi. Donc, nos

clients industriels comprennent que si il y a des délais fermes de 60 jours de 70 jours, il faut un chèque, une traite...Mais un agriculteur il raisonne autrement, il a d'autres repères que les nôtres, il travaille par saison, il a d'autres paramètres, les ventes les intempéries... »

- Risque élevé au niveau créneau agricole et l'absence de conscience par rapport aux assurances,
« Il nous ai arrivé deux ou trois catastrophes de produits défectueux, on s'est retrouvé à dédommager des clients, alors que c'est le rôle des assurances, mais en l'absence de la conscience des agriculteurs envers les assurances, on s'est retrouvé en train de dédommager des agriculteurs, alors que ce n'est pas notre vocation. Donc, en plus des crédits qu'on leurs donne, on doit leurs garantir que si le produit lâche on leurs rembourse et c'est trop pour l'entreprise » (le dirigeant de la PME 07)

La stratégie de l'entreprise font des produits destinés le marché de masse et d'autre produits spécifiques « nous n'avons pas adopté la stratégie de masse seule pour ne pas épuisé le matériel, de même, nous trouvons que la stratégie inverse n'est pas vraiment bonne, on fait plus de perte en raison de la nature de matériel qui travaille 3*8 et donc il n'est pas rentable si il les fait pas, c'est pour ça qu'on est entre les deux »

En plus de la contrainte relative à la dimension technique, le dirigeant explique que :

« choisir une stratégie de masse peut pousser l'entreprise a se retrouvée vendre avec des prix comme je les appellent à risque c'est à dire là où la marge est trop faible, généralement on ne maîtrise pas les couts suffisamment pour plonger dans une stratégie de masse, la chaine d'information pour avoir le cout de revient du produit n'est pas vraiment précise, surtout lorsqu' il s'agit des chiffre que les opérateurs machine nous donnent, car ce n'est pas vraiment précis, en ce qui concerne les poids des matières consommées des déchets, et même dans les produits fini, on fait des contrôle sur des produits et on les pèse pour comparer ce qui est écrit sur l'étiquette et le nouveau poids est le même, des fois ils arrondis, nous on ait obliger de majorer et avoir petite marge en plus pour couvrir ce risque dont je viens de vous expliquer. » (Le dirigeant de la PME 07)

➤ **La nature industrielle et complexe de l'activité de la PME 07**

L'activité de la PME 07 est une activité industrielle assez complexe et qui exige une maîtrise technique et managériale. Il existe de différents degrés de complexité au niveau de tous le processus (l'approvisionnement, gestion des stocks, production...) ¹⁵.

«Pour les produits à forte valeur ajoutée, là où il y'a deux à trois opérations, c'est là où on prend plus de marge, une marge d'extrusion et une marge de soudure, donc on gagne deux fois» (le dirigeant de la PME 07).

➤ **Le système d'information informatisé (Un logiciel composé de 04 principaux modules (commercial, stocks, paie, comptabilité)).**

La PME 07 dispose d'un système d'information informatisé. Il s'agit d'un système structuré sous forme de réseau. Il relie 10 utilisateurs appartenant aux différents services de l'entreprise. De cette façon, 10 ordinateurs et un serveur sont exploité en vue de faire fonctionner ce système d'information. Il s'agit donc, d'un logiciel composé de 04 principaux modules (commercial, stocks, paie, comptabilité). Chaque module est composé de plusieurs sous modules.

¹⁵ Pour plus de détails voir la présentation de l'activité de la PME 07.

5-2-Facteurs environnementaux

Pour le cas de la PME 07, l'environnement externe représente à la fois un vecteur de développement pour l'entreprise, en même temps il est perçu comme un élément qui menace l'entreprise. Les données de l'environnement externe qui ont un impact considérable soit positif ou négatif sur l'entreprise, sont répertoriées et suivies au niveau du système de contrôle de gestion. Nous les présentons dans ce qui suit :

✓ Facteurs de l'environnement favorables au développement de l'entreprise

➤ L'encouragement des exportations par l'état Algérien

Dans le cadre de la stratégie de croissance et du développement de l'entreprise, la PME 07 s'est engagée dans l'exportation. Depuis quelques années, elle ambitionne de développer plus le volet des exportations et ce, grâce au programme de soutien de l'export prise par le gouvernement Algérien.

Cet engagement du gouvernement Algérien s'est affirmé avec plusieurs mesures intervenant dans la chaîne du commerce extérieur au profit des entreprises qui souhaitent exporter¹⁶.

Le dirigeant de la PME 07 souligne que les mesures prises par l'état algérien visant d'encourager l'exportation représentent une véritable opportunité pour se lancer dans cette expérience avantageuse.

Dans ce contexte, la PME 07 a décidé de relever le défi d'exporter et hisser vers un niveau supérieur en termes de qualité ainsi que passer à des volumes d'activités considérables, cela a fait que les pratiques de contrôle de gestion dont elle disposait ne répondaient plus aux nouveaux besoins relatifs à une perspective externe. Nous avons constaté ainsi l'existence d'outils de contrôle de gestion qui se rapportent à la dimension qualité, volumes, évolution des volumes, impact des exportations sur la performance de l'entreprise et la recherche d'élargir le cercle des clients internationaux (prospection de nouveaux marchés porteurs).

« On a aussi d'autres types de objectifs stratégiques de type export. D'ailleurs je cherche à recruter quelqu'un dans la prospection des clients à l'international. Il me faut des réponses sur les questions suivantes : quels sont les produits qu'on peut exporter en fonction des besoins identifiés ? Quels sont les volumes qu'on peut exporter ? Le PIB dans les pays visés ? Les lois et réglementation ? le réseau bancaire ?... On le fait déjà avec la Lybie, mais je cherche à développer de plus en plus l'idée de l'export.

Je vous dis pour quoi, l'avantage du marché international est le fait d'éviter la concurrence locale donc on cible des positions géographiques pas trop demandées comme la Maurétanie, Lybie..., même l'état algérien encourage ça à travers les dernières décisions

¹⁶ La politique du gouvernement Algérien à l'égard de l'encouragement des exportations repose essentiellement sur ce qui suit :

- La création d'un fond spécial pour la promotion des exportations hors hydrocarbures (FSPE), et ce à travers la prise en charge d'une partie des frais liés au transport des marchandises et la participation des entreprises aux foires et salons à l'étranger ;
- Autres mesures de facilitations : facilitations tendant à l'assouplissement des procédures d'exportations,
- Facilitations bancaires ;
- (Facilitations fiscales) des exonérations fiscales sont accordées aux activités d'exportation. Elles concernent la Taxe sur l'Activité Professionnelle (TAP), la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) et l'Impôt sur les Bénéfices des Sociétés (IBS) ;
- (Facilitations douanières) les régimes économiques douaniers sont bénéfiques à plus d'un titre à nos exportateurs, du fait qu'ils prévoient des avantages incitatifs d'ordre fiscal, financier et administratif.

(Source, le site d'Algex: http://www.algex.dz/index.php/export_algex/itemlist/category/174-soutien-aux-exportateurs?limitstart=0), pour plus de détails sur les mesures incitatives à l'exportation consultez la même source.

du ministère du commerce. Je vous donne un exemple...l'Algérie finance à 100% le transport vers la Maurétanie.

Dans ce cas la Maurétanie devient comme une des wilayas du pays, le produit peut être livré facilement, il faut juste sécuriser le transport (assurance). On a dépassé le Maroc dans l'aide de l'état. Je commence à préparer ça ! Ils vont même faire des centrales d'achat à Tindouf (un port terrestre). Nous les industriels on doit s'organiser pour qu'il ait un pôle labas.il faut qu'on soit parmi les premier à le faire» (le dirigeant de la PME 07).

➤ **Mesures avantageuses en matière de financement des investissements**

Le dirigeant de la PME 07 évoque les mesures avantageuses prises par l'état Algérien relatives au financement des investissements. Il juge que ces mesures ont été profitables pour son entreprise et qu'elles font partie des éléments du cadre réglementaire Algérien qui ont eu un effet positif sur l'élargissement de l'activité de la PME 07.

Il s'agit des bonifications sur les taux d'intérêt qui sont accordées pour les crédits d'investissement octroyés par les banques. Le dirigeant nous déclare que dans le cadre du plan d'extension de l'activité de son entreprise, cette dernière en a bénéficié pour les trois derniers crédits d'investissement.

«Dans le cadre des encouragements de l'état pour les investisseurs, on a pu profiter de la décision de l'état liée au taux bonifiés relatifs aux crédits investissements, chose qui est positif, donc on paye 3% de taux d'intérêt au lieu de 6%»(Le dirigeant de la PME 07).

➤ **Les avantages offerts par l'Agence Nationale de développement de l'investissement (ANDI)**

À travers l'Agence Nationale de Développement de l'Investissement (ANDI) qui est une agence publique spécialisée, la PME 07 a pu bénéficier des avantages et facilités que le dispositif de soutien aux investisseurs qui leur accorde.

«Dans le cadre de notre de nos investissements, nous bénéficions aussi des avantages que l'ANDI nous offre»(le dirigeant de la PME 07).

➤ **Protection des producteurs locaux à travers les barrières douanières imposées sur les importations**

L'état Algérien s'est engagé dans la protection des producteurs locaux et a appliqué des barrières douanières aux importations. Le dirigeant trouve qu'il s'agit d'une décision qui a eu un véritable impact positif sur l'entreprise.

«Depuis la crise pétrolière ça fait deux ans, l'état Algérien a compris qu'il faut agir sur la vraie richesse (la production hors hydrocarbures). Ils ont entrain de protéger la production nationale et ont imposé des barrières douanières aux produits importés. Au départ tous les producteurs sont sensé aller au ministère du commerce pour déclarer la nature de leurs activités ainsi que leurs capacité, et ils se regroupent soit entre eux soi c'est le ministère qui les regroupe, et ce pour que le ministère bloquent le produit pour qu'il ne soit pas importés. On a vraiment senti l'effet positif de cette décision, et on voit une visible amélioration» (le dirigeant de la PME 07).

Le dirigeant de la PME 07 nous a révélé qu'il a l'intention d'investir encore et encore et ce au minimum dans le moyen terme. Il trouve que l'environnement est favorable à l'investissement et offre une stabilité grâce à laquelle les investissements se concrétisent.

«...Ils ont fait passer un signal qu'il ne faut pas avoir peur, et que même si on subit des pressions de par l'OMC, nous allons augmenter les tarifs douaniers. Donc, dans ce cas, on va laisser les gens importer mais on va taxer et même surtaxer on peut aller dans les emballages¹⁷ jusqu'à 30% de taxes, donc on est protégés. Les concurrents étrangers ne seront pas compétitifs et vendrons plus cher que nous à cause de la taxe.

Pour cela on sent plus de stabilité et on va investir et c'est clair pour nous au moins sur le moyen terme. Avant ces dispositifs on était tout le temps face à des dangers, du jour au lendemain ils décrètent des décisions, ils signent des conventions avec des pays arabes... Nous nous retrouvons entraînés de concurrencer des multinationales beaucoup plus fort que nous» (Le dirigeant de la PME 07)

L'ensemble des facteurs présentés ci-dessus (l'encouragement des exportations par l'état Algérienne, mesures avantageuses en matière de financement des investissements, les avantages offerts par l'(ANDI), la protection des producteurs locaux à travers les barrières douanières imposées sur les importations) ont eu un considérable effet positif sur les investissements et le développement de l'activité de la PME 07. La croissance que la PME 07 a connue en termes de volume d'activité, de nombre d'effectif et des nouveaux marchés franchis...a conduit l'entreprise à développer au fur et à mesure ses outils de contrôle de gestion en fonction des évolutions du contexte qui nécessitent de plus en plus d'outils pour y faire face.

« Quand ils nous protègent on est encouragé à investir, on travaille et on réinvestit... ainsi de suite...on crée des postes de travail et fait des bénéfices et même l'état prendra de l'IBS»(le dirigeant de la PME 07).

« Même sur le plan politique on a pas à avoir peur , il y'a la planéité de la politique, ce est avant qu'il y avait la gauche et droite maintenant ce n'est pas le cas, les différences entre les parties politiques sur le plan économique n'est pas flagrante, maintenant est la réalité politique, ils ont compris que la politique est une chose et l'économie est autre chose, il n'y'a pas trop d'excès»(le dirigeant de la PME 07).

➤ **Situation économique du pays en crise et dépendante au prix du pétrole**

Le dirigeant évoque la situation économique du pays qui s'est dégradé après la chute du prix du pétrole, et nous explique qu'il est conscient de l'impact de la conjoncture économique sur son entreprise. C'est la raison pour laquelle il exige plus d'informations relatives à l'environnement externe qui lui offre un panorama meilleur sur le contexte économique du pays.

«Tout le monde a senti le changement ça fait deux ans, depuis que le prix du pétrole a chuté ! Et depuis que l'Algérie a bouffé tout le stock d'argent qu'il y'avait. Le simple citoyen Algérien, doit faire des économies pour que son revenu suffise pour qu'il s'achète le pain et le lait...ça fait peur sa non ! L'état Algérienne a eu peur... Comment moi je ne prends pas mes garde !!! » (Le dirigeant de la PME 07).

➤ **Dégradation de la situation financière de la famille**

La grande importance qu'offre le dirigeant de la PME 07 aux outils de contrôle de gestion, plus particulièrement aux tableaux de bord (journalier et mensuel) reflète un besoin de s'assurer que les actions courantes sont cohérentes avec les objectifs stratégiques qu'il a tracés.

¹⁷ Puisqu'il s'agit d'une entreprise qui fait les emballages.

Le dirigeant nous révèle qu'il y'a plus de pression sur son entreprise du fait de la situation financière de la famille qui s'est détériorée.

Du fait de la dégradation de la situation financière de la famille, le dirigeant est devenu plus prudent dans ses choix et montre qu'il a de plus en plus besoin d'informations précises qui lui permettent de mieux connaître les risques qui entourent son entreprise.

«En tenant compte ces nouvelles circonstances, moi je ne peux pas prendre des risques supérieurs dans mes choix d'investissement.

De plus, pour mes investissements, c'est évolutif dans les sommes, j'ai commencé par sept milliards après dix milliards, maintenant je vais m'engager dans vingt-cinq milliards.

Donc plus j'investie plus j'ai besoin de roue de secours»(Le dirigeant de la PME 07).

➤ **Evolution des clients**

De par l'ancienneté de la PME 07¹⁸, l'entreprise a pu développer un portefeuille clients très riche. Le dirigeant révèle qu'au fil des années, son entreprise a perdu quelques clients malgré qui leur étaient fidèles pendant de longues années. Il indique que cette rupture s'est produite successivement à l'évolution vertigineuse que ces clients ont marqués après avoir réalisé de gros investissements.

Il nous explique que le fait que son entreprise n'a pas investi au même moment que ces clients, elle n'a pas pu suivre leur rythme en termes de volume et de qualité. Ils sont devenus trop structurés, développés et surtout exigeants.

L'ensemble des clients d'une façon générale, et particulièrement les gros clients représentent un des facteurs externes qui influent profondément sur la PME 07. Le fait qu'elle a perdu une partie de ses clients, cela a entraîné de considérables remises en cause relativement à la stratégie de l'entreprise et à son système de pilotage.

En conséquence, plusieurs mesures ont été prises, dont l'investissement dans le parc machine (matériel), l'investissement dans la ressource humaine (recrutement), ainsi que l'investissement dans l'aspect managérial en restructurant et en réorganisant l'entreprise. Le dirigeant déclare que cette étape transitoire a été aussi l'occasion pour faire émerger certaines pratiques de contrôle de gestion, particulièrement celles relatives aux calculs des coûts, à la dimension client et à la qualité des produits.

Le dirigeant de la PME 07, trouve que les outils de contrôle de gestion lui permettent d'une part d'être dans une position de force lors des négociations commerciales et d'avoir des arguments plus convaincants et ce grâce aux informations relatives aux calculs des coûts et à la fixation des prix précises et pertinentes.

«Avoir des informations précises sur les coûts me permet d'être sûr de ma marge, au cours des négociations, je connais jusqu'à où je peux aller pour ne pas perdre mon client et ne pas prendre trop de risques quant à ma marge.

Donc, même si mon client me demande de descendre le prix, je pourrai être plus flexible avec lui en assurant ma marge qui quoiqu'elle soit petite va s'accumuler grâce au volume » (le dirigeant de la PME 07).

D'autres parts, ces outils offrent une meilleure maîtrise sur le plan qualité des produits. La dimension qualité représente un élément essentiel pour cette catégorie de clients qui disposent

¹⁸ Quarante-neuf (49) ans d'existence.

de services contrôle qualité et imposent sur leurs fournisseurs de leur garantir les normes de qualité.

«On a remarqué qu'on a perdu des clients par ce qu'on n'arrive pas à les suivre, on est dopé par nos clients, si on prend l'exemple de X, et Y, ces des gens qui ont démarré leurs affaires dans la même période que nous, sauf qu'eux, ils sont passés à des vitesses supérieurs en terme de volume et de qualité aussi. Ils ont beaucoup investi. Donc il leurs fallait des partenaires, du même gabarit, et comme nous on n'avait pas compris que c'est une erreur de laisser passer des gens pareil, et que le monde évolue... et qu'on devait investir pour les garder, on les a perdu. Nous avons réagis à ça en retard, mais vaut mieux tard que jamais, on a investi sur plusieurs plans, dans le matériel et dans la ressources humaine et dans la restructuration, la réorganisation et les pratiques de gestion»(le dirigeant de la PME 07)

➤ **L'existence de concurrents et des rivaux**

Le dirigeant de la PME 07 révèle que son entreprise fait face à beaucoup de concurrents. Il déclare qu'il y'a souvent une concurrence sur le rapport qualité prix.

« Beaucoup de gens ont investi dans un matériel puissant et tes performant pour nous concurrencer, donc on se retrouve face à un dilemme on sait pas encore si on continue dans le même élan et on combattent ou on sort carrément de ce secteur et on va a un secteur plus développé » (dirigeant de la PME 07)

« Quand je parle du marché je parle de la concurrence et de la consommation, la clientèle en leurs position d absorbeurs du produit et la concurrence qui nous prend des parts et on va se retrouver a nous casser entre nous dans les prix et dans les services qu'on deviens obliger de faire au client la livraison , les crédits ... » (dirigeant de la PME 07)

➤ **La ressource humaine non qualifiée et non stable**

Le dirigeant de la PME 07 révèle que son entreprise souffre des problèmes liés a la ressource humaine. Il s'agit du taux élevé des départs des employés, le manque de qualification de la ressource humaine, l'absence de la glorification du dur labeur dans la culture des travailleurs Algériens.

« ... l'économie de marche en Algérie n'a vu le jour qu'au milieu des années 90 , oui mais notre économie est resté pour plus longtemps planifiée, il y a l histoire la mentalité de la ressource humaine et la culture qui n'a pas vraiment absorbé l'économie de marché, a l'étranger, au niveau des pays capitaliste, les gens bosse, le boulot c'est sacré, il font les choses à fond, nos la mentalité et l'état providence n'a pas été déraciné, les salariés sont protégés, il y a beaucoup de pression sur les patrons au profit de salariés. La transition du communisme au capitalisme jusqu' aujourd'hui n'est pas complètement faite. la loi de travail et autres lois sont restées des lois de socialistes. »(Le dirigeant de la PME 07)

« Nous souffrons du phénomène de nomadisme, ce phénomène résulte de la concurrence entre les entreprises sur la ressource humaine... la ressource humaine bouge trop. »(Le dirigeant de la PME 07)

« Il faut au minimum une année de formation pour les nouveaux recrutés et dès qu'ils commencent à donner il part. »(Le dirigeant de la PME 07)

« Nous on arrive pas encore a bien maitriser nos couts, pour deux raisons...la deuxième raison est le manque d'encadrement... le nomadisme nous a scinder, on fais des main et des pieds pour recruter un bon élément et dès que qu'il est chez nous il passe quelque jours et il est en instance de partir, il suffit qu'il trouve un employeur qui lui rajoute 1000 da il est partant donc il n'est pas chez...nous on planifie en se disant que l'encadrement est enfin

formé et que là le rendement va être améliorer que la production va être améliorer et paaff il te dit au revoir, même nos concurrents souffrent de ça, nous on a pensé a estamper l'effet négatif du turn over élevé par un la construction d'une mémoire de l'entreprise par le biais des procédures... »(Le dirigeant de la PME 07)

De ce fait, trouver une ressource humaine qualifiée, lui assuré la formation nécessaire et prendre les dispositions indispensables pour la fidéliser n'est pas une tâche facile pour la PME 7.

Dans ce contexte, l'entreprise a réagi aux problèmes liés à la ressource humaine et a développé des outils de contrôle de gestion à l'instar des manuels de procédures, études des aléas des problèmes liés au facteur humain sur le couts (l'impact négatif du manque de compétence de la ressource humaine sur le cout) par exemple le suivi du taux de déchet et sa représentation par rapport au cout de revient.

5-3-Les facteurs comportementaux liés à la personnalité du dirigeant

➤ Le profil du dirigeant de la PME 07

La formation technique du dirigeant de la PME 07 lui a permis de mieux comprendre le cœur du métier de l'entreprise. Le dirigeant trouve que le technique nécessite une formation pour pouvoir pratiquer sur le terrain, mais pour gérer une entreprise, il est plus important de réunir certains traits de personnalités, à l'instar de l'esprit entrepreneurial, l'esprit analytique ainsi que le sens d'organisation que d'être formé dans le management.

Le dirigeant nous a parlé à maintes reprises de ces plans d'investissement et de développement qu'il prévoit réaliser dans l'avenir. Cela attire naturellement notre attention au fait qu'il possède une vision très claire du devenir de son entreprise.

« Evolution, renforcer le parc matériel, de la deuxième unité qu'on a créé, pour l'instant elle est faible, pour 2019 on est en train de penser d'engager un investissement assez conséquent et qui représente le tiers de ce qu'on a déjà investi. Pour gagner plus de marché et par conséquent réaliser plus de bénéfice» (Le dirigeant de la PME 07).

En plus de sa conscience professionnelle, le dirigeant a promis à son père qu'il se chargera de la gestion de l'entreprise, de cette façon, il s'est engagé moralement. Par conséquent, il doit respecter la réalisation de cette promesse et ne pas trahir la confiance qu'il lui a été accordé par son père. Avoir une volonté de fer, être très motivé, se projeter dans l'avenir...Malgré tout cela, le dirigeant a évoqué un point essentiel portant sur son âge et sur l'éventualité de continuer dans la gestion de l'entreprise. Car, en raison de son âge (61 ans), et du fait qu'il est déjà en retraite cela fait 02 ans, il se demande si aura la capacité physique et morale nécessaires pour gérer l'entreprise dans les années avenir.

« on ne peut pas faire des objectifs pour plus d'une année parce qu'on a pas une grande vision, 5 ans 3 ans ces les grandes boîtes qui fond sa nous on est obligé de le faire à l'année on réagit, si on parle de 5 ans moi je ne sais pas si je vais rester encore pour 5 ans, j'ai rajouter plus de deux ans après la retraite je ne peux pas faire des stratégies sur 5 ans mon bras droit (le directeur de la production) est en retraite, donc on est obligé de travailler à l'année, et je trouve que c'est déjà pas mal»(le dirigeant de la PME 07).

Tableau N°78: Synthèse des déterminants du système de contrôle de gestion dans la PME 07

<i>Déterminants de l'adoption des outils de contrôle de gestion dans la PME 07</i>		
<i>Facteurs environnementaux</i>	<i>Facteurs organisationnels</i>	<i>Facteurs comportementaux</i>
<ul style="list-style-type: none"> ●L'encouragement des exportations par l'état Algérien, ●Mesures avantageuses en matière de financement des investissements, ●Les avantages offerts par l'Agence Nationale de développement de l'investissement (ANDI), ●Protection des producteurs locaux à travers les barrières douanières imposées sur les importations, ●Situation économique du pays en crise et dépendante au prix du pétrole, ●Dégradation de la situation financière de la famille, ●Evolution des clients en gros clients exigeants sur le plan qualité et prix. ●L'existence de concurrents et des rivaux. ●La ressource humaine non qualifiée et non stable. 	<ul style="list-style-type: none"> ●Accroissement en termes de volume d'activité et nombre d'effectif, ●La nature industrielle et complexe de l'activité, ●Modification au niveau des activités et introduction de nouvelles activités. ●Le système d'information informatisé (Un logiciel composé de 04 principaux modules (commercial, stocks, paie, comptabilité). 	<ul style="list-style-type: none"> ●La formation d'origine du dirigeant (technicien supérieur en électronique), ●L'Age du dirigeant, il est en retraite ça fait 2 ans. (frein) ●Dirigeant a une vision évolutive et ayant un grand amour pour ce qu'il fait. ●Engagement morale avec le père relativement à la gestion de l'entreprise.

Source : réalisé par nous-même.

6-Les déterminants du système de contrôle de gestion des PME 08, 09, 10, 11, 12, 13

Nous visons l'identification des facteurs ayant un impact sur les pratiques de contrôle de gestion dans les six PME (08, 09, 10, 11, 12, 13) appartenant au même groupe.

6-1-Facteurs organisationnels

➤ Le faible volume de l'activité et sa spécificité est un déterminant pour la mise en place d'un contrôleur de gestion décentralisé

Le CDG groupe déclare que le faible volume de l'activité des six PME représente la principale raison pour de l'implantation d'un CDG décentralisé. La fonction est prise en charge par l'équipe du contrôle de gestion groupe, conformément à la charte¹⁹ en vigueur au sein du groupe.

Il est tout à fait raisonnable que le contrôle de gestion sera pratiqué différemment en présence d'un CDG décentralisé (comme le cas de ces PME) qu'un contrôle de gestion centralisé. De ce fait, nous considérons que le faible volume représente un facteur ayant un impact sur le system de contrôle de gestion.

« Les grosses filiales²⁰ du groupe disposent de leur propre cellule de CDG, c'est tout à fait normale... par ce que compte tenue de la spécificité de l'activité, et le volume de l'activité un garde-fou sur place en quelque sorte et c'est un peu logique, Pour le reste des filiales, il

¹⁹ Le principe de la charte déjà expliquée auparavant.

²⁰ Il s'agit de trois filiales.

n'existe pas de CDG centralisé en raison du faible volume et de la nature commerciale de l'activité.

Donc, c'est une cellule de contrôle interne et pour l'ensemble des autres filiales il n'y a pas de CDG décentralisé donc en général des règles internes chez nous quand la fonction n'existe pas elle est prise en charge par le groupe par ma personne et mes équipes.» (Le CDG du groupe).

➤ **L'activité commerciale de la majorité des PME**

La majorité des PME du groupe ont une activité commerciale, le caractère commercial de l'activité a un considérable impact sur les outils de contrôle de gestion d'une façon générale et plus particulièrement sur les indicateurs choisis pour piloter l'activité.

«La plus part des PME du groupe ont des activités commerciales, donc nous regardons de très près l'indicateur variation du BFR. Ce dernier est lié à la capacité de générer du cash sa nous permet de voir l'état de nos client l'état de nos dettes l'évolution de nos stocks...» (Le CDG groupe).

➤ **Le choix de l'activité de l'époque a démontré ces limites aujourd'hui**

« Par ce que on est dans une logique de gestion classique...la volonté pour que ces entreprises s'éclatent y était mais les choix de l'époque où les priorités de l'époque ne démontrai pas qu'il y avait un besoin d'aller vers ça maintenant»(Le CDG groupe).

« Le choix n'a pas été assez pertinent peut être par ce que le développement des activités de ces pme la ne fait pas partie de l'agenda des actionnaires... » (Le CDG groupe).

➤ **La crise du cash et la stratégie de maintien (activité linéaire)**

Les six PME sont gérées selon une approche classique

«Pour ces PME nous sommes parti sur une approche classique, » (le CDG groupe),

C'est-à-dire qu'en ce moment il n'y pas une intention de mettre en place des actions visant leur développement.

Bien au contraire, la stratégie mise en œuvre consiste à s'efforcer au moins à maintenir le même niveau d'activité et ce en mobilisant les mêmes ressources exercice après exercice. Le CDG groupe nous explique le fait que le développement de l'activité ne fait pas partie des priorités des actionnaires par le manque flagrant du cash et par la non capacité des actionnaires à financer le développement des PME.

« Malgré qu'on est conscient du potentiel des PME du groupe, les objectifs de développement sont stagnés en raison du manque des moyens financiers. » (le CDG groupe),

«Nous sommes très convaincu qu'ils peuvent faire plus et qu'il y a un potentiel mais ce qui fait défaut est que toute activité de développement nécessitent un investissement et aujourd'hui il y a une insuffisance en matière de cash» (le CDG groupe).

«Si vous prenez par exemple la PME 08, on a trois contrats de locations qui sont en train de tourner d'où en reprend à chaque fois le même mode d'activité exercices après exercice. Par suite, pour ces activités là nous disposons de 3 immeubles que nous sommes en train de louer pour le moment. Nous ne comptons pas réaliser ou construire d'autres immeubles ou développer l'activité. » (le CDG groupe).

« Nous trouvons que le choix stratégique de maintenir l'activité est logique vu le contexte de crise du cash. Changer de réflexion et orientation stratégique nécessite du cash. » (Le CDG groupe).

Le CDG groupe nous explique qu'au niveau des six PME le contrôle de gestion se réalise d'une façon très simple et classique, en raison du contexte caractérisé par une activité linéaire, le travail à faire se réduit en le contrôle de la structure des chiffres (charge, produits...) et de dégager les éventuelles dérives en faisant référence à l'activité habituel²¹, ensuite elles seront rectifiées en mettant en place des actions correctrices nécessaires.

« Les données relatifs à ces PME sont figés, c'est-à-dire, c'est la même structure de charges et la même activité. Cela fait qu'on se contente de contrôler chaque mois comment ils sont les chiffres et s'il y a des anomalies et des déviations bien sûr par rapport au fonctionnement habituel. Donc là on se pose des questions et on intervient pour corriger les erreurs » (le CDG groupe).

➤ **La structure organisationnelle fonctionnelle des six PME**

Le CDG groupe trouve que l'organisation fonctionnelle standard est la plus appropriée et qui répond le mieux aux besoins de l'activité au niveau des six PME.

« C'est des organisations fonctionnelles, en général quand on a une entreprise à moindre activité on a ce type d'organisation fonctionnelle standard qui répond au mieux au besoin de l'activité surtout en matière de réactivité. » (le CDG groupe).

➤ **Les produits proposés par les six PME sont des produits standards**

Dans l'ensemble, les produits proposés par les six PME représentent un dénominateur commun...il s'agit de produits standards. Le CDG groupe explique que le fait que ces PME ont un plan de charge assuré, elles n'ont pas d'enjeux relatifs à la compétitivité, elles n'innovent pas.

« On va dire standardisé, pour le moment par ce qu'on fait le spécifique il va falloir, pour aller vers la spécification ...aller vers d'autres horizons, aller vers d'autres activités, cibler d'autres types de clientèle, on en a pas encore là nous on travaille avec les mêmes clients nous offrons le même produit rien n'a changé donc on est dans une logique standard » (Le CDG groupe).

➤ **Système d'information informatisé (logiciel SAGE dédié à la comptabilité générale, gestion commerciale, gestion des stocks, gestion des immobilisations)**

Dans l'ensemble le CDG groupe a souligné qu'au niveau des 06 PME, il existe un logiciel qui s'appelle SAGE. Il s'agit d'un logiciel de gestion dédié à la comptabilité générale, gestion commerciale, gestion des stocks, gestion des immobilisations. Ce dernier sert de source principale des informations à retravailler et à remodeler en exploitant Excel. Ce qui implique une optimisation du temps et de l'effort pour la production des informations du contrôle de gestion.

6-2-Les facteurs environnementaux

➤ **Portefeuille client constitué majoritairement de clients internes (c.-à-d., les filiales du groupe et leurs clients)**

La majorité des clients des six PME sont des clients internes au groupe, autrement dit, il s'agit des filiales du groupe et de leurs clients. D'un point de vue stratégique, les six PME sont

²¹ Réaliser une évolution en terme de résultat n'est pas exigé et ce en raison des moyens limités mis à la disposition des PME.

orientées à satisfaire les clients interne et pour que ces PME sortent de la dépendance interne en matière de clientèle et pour qu'elles soient capables d'attirer des clients externes au groupe, il faut qu'elle soit capable de satisfaire leurs besoins et leurs exigences.

Le CDG révèle que cela n'est pas possible pour l'instant et ce en raison des investissements coûteux qu'il faut réaliser et que les PME ne sont pas solide financièrement pour supporter toutes ces dépenses.

« Pour qu'ils prospectent des clients externes, il faut qu'ils répondent à un certain nombre de critères » (le CDG groupe). « ...On s'est toujours orienté vers l'interne, et c'est une décision groupe qui était assez fondé donc c'est le cas de cevital, internaliser l'ensemble c'est le concept de l'intégration en quelque sorte je prends en charge toute mes activités, ça veut dire que je ne cherche pas à sou traiter ou externaliser je veux faire tout moi-même. » (le CDG groupe).

Il est aussi à souligner que les six PME ne sont pas touchées ni par concurrence ni par des perturbations issues de l'environnement externe, et ce en raison de la nature interne de ses clients. Elles ont donc un plan de charge garantie et un business assuré.

« Les activités des PME n'ont pas été impacté par aucun changement, vu que ils ont un plan de charge garantie donc quel que soit les turbulences dans l'environnement économique etc, le business est toujours assuré. Ceci, du fait que leurs clients sont les filiale du groupe auquel elles appartiennent et leurs clients sont obligés de travailler en quelque sorte avec ces filiales la » (Le CDG groupe).

Le fait de se renfermer et travailler seulement avec les clients interne rend les PME moins compétitives. *« ...Je dirai que les concurrents on prit de l'avance par rapport a nous. Nous avons pris du retard qu'il va falloir rattraper assez rapidement d'une manière ou d'une autre. » (le CDG groupe),*

« Le choix des indicateurs et outils utilisés au niveau du contrôle de gestion dépend de l'orientation de l'entreprise. Par exemple si mon objectif c'est de prendre le maximum de part de marché sur les deux trois années à venir je dois épuiser dans la boîte à outil de contrôle et trouver les outils qui peuvent me permettre de suivre et réaliser cette objectif là, ça sera donc des outils orientés vers la vision commercial, part de marché et marge plus qu'autre chose.

Un autre exemple, si aujourd'hui j'ai des défaillances en matière de cash (d'ailleurs c'est notre cas) les indicateurs que je dois utiliser dans ma boîte à outils sont les indicateurs qui me permettent de suivre cet aspect....En générale on choisit les indicateurs en fonction de la ou nous sommes top pour renforcer et là où nous sommes défaillants pour permettre d'avoir des leviers d'action sur ces problèmes.» (Le CDG groupe).

6-3-Les facteurs comportementaux

➤ Le degré d'implication des actionnaires dans la gestion et la lecture de l'activité qu'ils exigent

La principale partie des informations du contrôle de gestion est destinée aux actionnaires (principalement deux, le PDG et la VP), les indicateurs exigés par la VP sont plus nombreux, plus détaillés, plus complexes et avec une fréquence plus élevée, et ce en raison de sa forte implication dans la gestion de l'ensemble des filiale du groupe. Alors que le PDG reçoit des indicateur plus globaux et qui donne une vue transversale de ce qui se passe.

«En fait notre top management est composé de deux personnes le PDG et la VP, chacun d'entre eux reçoivent un reporting selon une complexité différente.

Donc le président reçoit trois indicateurs c'est systématique ce n'est pas à la demande, sauf que sa été cousue de manière en matière d'information et en matière de lecture qui est propre à chacun par ce qu'en fait la VP elle est très impliquée dans activité opérationnels c'est pour ça elle cherche un reporting plus élaboré... le tableau de bord est modifié en fonction du besoin et de la lecture qu'on veut avoir sur l'activité et en fonction de la complexité» (le CDG groupe).

➤ **Profils du contrôleur de gestion (formation, expérience)**

Le CDG est financier de formation, il a complété sa formation par un master en administration des affaires,

«MBA master en administration des affaires de l'ESAA, je suis financier de formation et (licence) et j'ai poursuivi mon parcours universitaire par un MBA, il y a deux ans de cela. » (le CDG groupe).

Le CDG groupe n'a qu'une année d'expérience au sein de l'actuel entreprise, mais il a fait quinze (15) ans d'expérience en tant que contrôleur de gestion, il comptabilise dans son portefeuille une dizaine de secteurs d'activité.

« Alors 80% de mon parcours professionnel je l'ai fait au niveau de multinationales, j'ai fait pratiquement une dizaine d'années dans la filiale algérienne d'un groupe allemand, aussi dans le domaine de l'énergie, et dans le domaine de l'industrie de la médicale par la suite j'ai enchainé pendant une durée de 5 ans au niveau d'un groupe suisse qui est dans le domaine électrique et hydraulique, dans le domaine industriel et énergétique, en suite j'ai eu petite expérience avec une filiale d'un groupe qatari qui est dans le domaine de la promotion immobilière et le BTPH. Par la suite j'ai atterri sur ce groupe.»(le CDG groupe).

Au travers le discours du CDG groupe nous pouvons déduire qu'avant qu'il rejoint l'entreprise, les PME du groupe ne disposaient même pas des outils identifiés ci-dessus. Ce qui fait que, la personne du CDG groupe ne peut pas être de nul effet sur le système de contrôle de gestion des PME mis en place.

«Il est tout à fait normal que les dirigeants des PME soient satisfaits des outils de contrôle de gestion dont ils disposent aujourd'hui. Tout simplement parce que il n'avait pas ça auparavant. Avant les gérants ne regardaient les états financiers qu'au moment du conseil d'administration...mais maintenant ils sont mieux outillés, ils ont une meilleure utilisation des chiffres ça leurs permet de lire leurs activités ils comprennent mieux donc ils réagissent mieux. » (Le CDG groupe)

Tableau N°79: Synthèse des déterminants du système de contrôle de gestion dans les PME 08, 09, 10, 11, 12, 13.

déterminants de l'adoption des outils de contrôle de gestion dans les PME du cas 06		
Déterminants organisationnels	Les facteurs environnementaux	Déterminants comportementaux
<ul style="list-style-type: none"> ●Le faible volume de l'activité est un déterminant pour la mise en place d'un contrôleur de gestion décentralisé ; ●La nature commerciale de l'activité de la majorité des PME. ●Le choix de l'activité des PME de l'époque a démontré ces limites aujourd'hui ; ●La crise du cash et la stratégie de maintien (activité linéaire) ; ●La structure organisationnelle fonctionnelle des six PME ; ●Portefeuille client constitué majoritairement de clients internes (c.-à-d., les filiales du groupe et leurs clients) ; ●Les produits proposés par les six PME sont des produits standards ; ●Système d'information informatisé (logiciel SAGE dédié à la comptabilité générale, gestion commerciale, gestion des stocks, gestion des immobilisations) 	<ul style="list-style-type: none"> ●Portefeuille client constitué majoritairement de clients internes (c.-à-d., les filiales du groupe et leurs clients) 	<ul style="list-style-type: none"> ●Le degré d'implication des actionnaires dans la gestion et la lecture de l'activité qu'ils exigent ; ●L'arrivée de l'actuel CDG groupe depuis une année.

Source : établie par nos soins.

Section 02: Analyse thématique et présentation des résultats de l'étude de terrain

1-Analyse thématique

Après l'analyse des cas d'une façon individuelle, nous allons à présent mener une analyse thématique selon une approche transversale. L'analyse thématique est une méthode très répandue dans une démarche qualitative de type exploratoire pour rendre compte des discours des interviewés d'une façon plus objective.

Afin d'apporter une conclusion (horizontale) et des éléments de réponses par rapport au thème abordé. Notre analyse thématique prend appui sur l'ensemble des thèmes et sous thèmes que nous avons tirés de notre revue de littérature et que nous avons précédemment présentés au niveau du tableau N 40. Relativement à chaque thème, nous regroupons les données relatives à l'ensemble des six cas.

Cette méthode offre une lecture transversale avec un spectre large et nous fournit la possibilité de mener des comparaisons entre les différents cas. Elle vise de tirer des conclusions par rapport à chaque thème abordé. Enfin, cette méthode nous a permis d'approfondir l'analyse et de ressortir les conclusions les plus pertinentes.

1-1-Analyse du thème I : Généralités sur l'entreprise

Dans le cadre du thème 01 (généralités sur l'entreprise), nous avons réalisé une description détaillée des entreprises étudiées lors de la présentation individuelle des cas. Particulièrement, ce thème à caractère générale ne sera pas détaillé à présent, et ce par ce qu'il a été largement analysé et synthétisé au niveau de (la section 03, chapitre 04²²).

Nous rappelons que cette analyse nous a permis de nous familiariser avec le milieu dans lequel évolue le phénomène qu'on vise à comprendre (les systèmes de contrôle de gestion dans les PME Algériennes). Il s'agit donc de treize PME familiales situées au niveau de la wilaya d'Alger dont :

- La taille varie entre sept (07) et cent quarante (140) salariés,
- La majorité est âgée entre dix (10) à vingt (20) ans (46.2%),
- L'écrasante majorité a la forme juridique (SARL),
- Le plus grand nombre active dans le secteur de l'industrie et le secteur des services.

1-2-Analyse du thème II: Système de contrôle de gestion

1-2-1-Analyse du thème II-1 : Les outils de contrôle de gestion

- outils de contrôle de gestion identifiés,
- leurs caractéristiques (fréquence de production, fréquence d'utilisation, variété...)

Le tableau ci-dessous met en évidence les outils de contrôle de gestions identifiées au niveau des six cas étudiés.

²² Le lecteur peut consulter l'analyse et la synthèse relative à ce thème au niveau de la section 03-chapitre 04 (P174).

Tableau N°80: Les outils de contrôle de gestions identifiées au niveau des six cas étudiés

	cas 01	cas 02	cas 03	cas 04	cas 05	cas 06	Conclusion
Outils de prévision	<ul style="list-style-type: none"> •Les plans stratégiques relatifs successivement au marché local (Algérien), au marché régional (Maghreb et Afrique), au marché mondial, •les budgets, •cout prévisionnel. 	<ul style="list-style-type: none"> •Budget prévisionnel. 	<ul style="list-style-type: none"> •Plan d'action (programme prévisionnel de production) ; •plan prévisionnel d'investissement. 	<ul style="list-style-type: none"> •l'activité de planification (stratégique, à moyen terme et planification opérationnelle) ; •budgets. 	<ul style="list-style-type: none"> •les budgets. 	<ul style="list-style-type: none"> •Activités de planification ; •gestion budgétaire ; 	<ul style="list-style-type: none"> •Budgets prévisionnels ; •Plans prévisionnels : stratégiques, moyen terme, investissement, opérationnel.
Outils de suivi	<ul style="list-style-type: none"> •le TDB de l'ensemble des services, •Groupe d'indicateurs (CA, stocks...) a voir tous les 10 jours, •Groupe d'indicateurs (Dettes, créances, CA, stocks...) a voir tous les jours, •Le contrôle budgétaire¹. 	<ul style="list-style-type: none"> •TDB de gestion, •TDB opérationnel, •TDB stratégique, •Contrôle budgétaire. 	<ul style="list-style-type: none"> •état journalier des ventes, achats, entrées et sorties ; •état périodique (chaque deux ou trois mois) des positions des commandes, crédits clients, CA ; 	<ul style="list-style-type: none"> •Etat financiers intermédiaires, •TDB des responsables de structure ; •TDB consolidé destiné au top management ; •TDB destinés aux propriétaires ; •Calcul du taux CA réalisé/objectifs, •Calcul des primes des commerciaux ; •Analyse de remises mensuelles accordées aux clients partenaires ; •comparaison (réceptions/ facture d'achat) et (Bon de livraison /facture de vente) ; • suivi de la trésorerie ; •contrôle budgétaire. 	<ul style="list-style-type: none"> •Tableau de bord journalier, •tableau de bord mensuel, •Tableau de suivi des retours et des réclamations clients 	<ul style="list-style-type: none"> •tableau de bord. 	<ul style="list-style-type: none"> •Les TDB : opérationnel, de gestion et stratégique contenant des indicateurs très variés, •Le contrôle budgétaire
Outils d'analyse	<p>fixation du prix de vente, calcul du cout de revient (pour les produits importés), calcul du cout prévisionnel.</p>	<p>Calcul des couts.</p>	<p>calcul des couts et fixation des prix</p>		<p>calcul des couts</p>	<p>; calcul des couts ;</p>	
Autres outils	<p>veille concurrentielle, reporting sur l'environnement externe.</p>	<p>benchmarking externe, Veille technologique, Veille concurrentiel, gestion de la trésorerie</p>	<p>Néant</p>	<p>; procédures opérationnelles ; veille concurrentielle ; vérification du travail des assistants ADV ; programmation des inventaires ; états des créances clients ; réunion pour faire l'état des lieux.</p>	<p>, manuel de procédures (aspect technique), veille concurrentielle et benchmarking externe, en plus d'autres outils à l'instar de (flaire et les contrôle aléatoires, l'observation : A travers les visites sur le terrain (dépôts, atelier), réunion mensuelle et PV de reunion, système de contrôle interne).</p>	<p>Néant</p>	

¹ Le contrôle budgétaire est établi afin de suivre la réalisation des budgets, c'est pour cette raison qu'on l'a considéré tant qu'outil de suivi.

1-2-1-1-Les outils de prévisions

A partir du tableau x ci-dessus, nous constatons que les PME de notre échantillon utilisent des outils de prévision. Il s'agit des budgets prévisionnels et des plans prévisionnels.

Les domaines pour lesquels ces PME effectuent des prévisions sont essentiellement : la production, les ventes, et les investissements.°

Pour ce qui horizon de prévisions, nos résultats montrent que principalement les prévisions sont faites à court terme (plan prévisionnels et budget d'exploitation)

« Il est tout à fait normal qu'on prépare des plan d'actions, mais d'après notre expérience dans ce domaine qui est caractérisé par l'émergence d'imprévus, de type panne au niveau des machines. Conséquemment, des décalages parfois énormes se produisent dans les programmes. On s'est habitué à devenir flexible, ce qui fait que il faut qu'on prend en considération ce facteur qui est la principale raison du manque d'efficacité des plans d'actions. » (le dirigeant de la PME 04)

Et seulement pour quelques PME de notre échantillon, les prévisions sont faites à moyen terme, « ... Une fois que la vision est claire, on voit avec l'équipe pour faire le plan de 5 ans après faire le plan de 3 ans. » (Le dirigeant salarié de la PME 05 et 06) .

« Nous avons trois plans stratégiques, le premier s'étale sur trois ans, le deuxième sur cinq ans et le troisième sur dix ans. » (Le Dirigeant de la PME 01 et 02).

Soi dans le cadre d'un processus d'investissement qui vise le développement de l'activité par l'acquisition de nouvel équipement).

« La responsable de la comptabilité et finance nous prépare les budgets d'investissement...le plus grand budget c'est celui de l'investissement... » (le dirigeant de la PME 07), « C'est normal, on établit un budget d'investissement annuel, en général ces les machines les outils, et quand ces des petits investissements on peut les faire au milieu de l'année. »(le dirigeant de la PME 03).

Nous remarquons que les PME qui préparent des plans et les budgets d'investissement le font essentiellement en raison des grandes sommes d'argents qu'il faut engager pour réaliser ces investissements.

Pour d'autres PME de l'échantillon, les prévisions à long terme sont faites pour conquérir de nouveaux marchés,

« En plus de l'horizon temporel qui diffère d'un plan a un autre, chacun des trois plans cible un cadre géographique différent. Le premier vise le marché local, le deuxième vise le marché régional (région de l'Afrique du nord), et le troisième vise le marché mondial. Il est à préciser que le travail sur les trois plans se fait au même temps, c'est à dire, on travaille sur le plan stratégique local en même temps on avance sur les deux autres plans. Les plans fonction au même temps. » (Le Dirigeant de la PME 01 et 02).

1-2-1-2-Les outils de suivi

Les outils de suivi que nous avons recensés au niveau des PME de notre échantillon se matérialisent essentiellement par les tableaux de bord et par le contrôle budgétaire pour certaines PME.

Nous constatons que le tableau de bord existe au niveau de la quasi-totalité des PME de l'échantillon²³. Il est donc question d'une pratique très courante qui canalise les décisions prises et qui attire l'attention des décideurs d'une façon rapide aux anomalies qui nécessitent des actions correctrices.

« J'ai un TDB journalier, qui me permet de vérifier les sorties, le CA, les paiements, le niveau de recouvrement, les retours marchandises et les impayés, donc ce sont les signaux que je suis tous les jours pour voir ce qu'il se passe. A travers ce TB je filtre les événements qui nécessitent que j'interviens ou que je suis de loin ou ceux qui nécessitent que je demande plus d'informations pour comprendre mieux ce qui se passe. » (le dirigeant de la PME 07)

« Grace au TDB qu'on prépare, les dirigeants de PME sont mieux outillés ils ont une meilleure utilisation des chiffres ça leur permet de lire leurs activités ils comprennent mieux ils réagissent mieux. » (le CDG groupe-cas 06)

Bien que le tableau de bord est répandu dans les PME, certaines PME se contentent des suivis qu'elles effectuent périodiquement.

« J'ai des indicateurs à suivre d'un rythme journalier, comme j'ai des indicateurs à voir tous les deux ou trois mois. L'agent commercial m'établit l'état journalier, achat vente, entrées sortie... c'est juste pour avoir une idée, généralement je suis au courant de tout mais approximativement, par ce que je suis dedans, je suis tellement près des activités, position, crédit, CA.» (le dirigeant de la PME 04)

Après analyse des tableaux de bord des PME de l'échantillon, nous constatons qu'ils couvrent presque toutes les fonctions de l'entreprise (commerciale, production, stocks,...).

« Le responsable de chaque service me fait un tableau de bord qui englobe les indicateurs de son service. » (Le dirigeant de la PME 01 et 02)

Le tableau de bord est éminemment présent au niveau opérationnel des entreprises étudiées.

De façon exceptionnelle, certaines PME de l'échantillon ont déclaré avoir un tableau de bord couvrant l'aspect stratégique.

« ...on est obligé de suivre les services en fonction de la vision de chaque service. » (le dirigeant de la PME 03).

Les indicateurs qui composent ces tableaux de bord sont d'une remarquable variété. Ils touchent à plusieurs dimensions (financier, non financier, interne, externe....). Parmi les indicateurs que nous avons identifiés, nous citons : le chiffre d'affaires, le nombre de commandes, les délais fournisseurs, les stocks de matières premières; écart financiers, la croissance du chiffre d'affaire, la marge, le résultat d'exploitation, le montant des stocks, le nombre d'employé par fonction, le fond de roulement, etc.

Plusieurs propos des personnes interrogées le témoignent :

- *« Nous partant des indicateurs tel que le coût de revient et la marge commerciale, pour mesurer la performance commerciale. Puis au-dessus on mesure la activité d'exploitation et opérationnels nous partant sur le résultat d'exploitation, avant ça nous avons excédent brut d'exploitation. C'est les deux indicateurs pour lesquels on opte.» (le CDG groupe-cas 06).*

²³ Seulement la PME 04 ne dispose pas de TDB. Au niveau de cette entreprise il existe des états journaliers des ventes, achats, entrées et sorties et des états périodiques (chaque deux ou trois mois) des positions des commandes, crédits clients, CA.

- *«Il y a des indicateurs RH qui se joignent aux indicateurs financiers ...Il est question du taux d'absentéisme, la répartition du personnel, etc. » (Le CDG groupe-cas 06).*
- *«Un dirigeant doit avoir une logique et une réflexion composée, c'est à dire, il doit faire rentrer dans ces calculs plusieurs paramètres visibles et non visibles.»(Le DG de la pme 1 et 2)*
- *« Au final, le document apporte les informations suivantes : CA du jour en valeur et en poids (kg), le cumul du CA en valeur et en poids jusqu'à la veille,(les prix et les quantités ainsi que les clients), les encaissements, les décaissements, les retours, les problèmes de qualité, les chèques impayés. » (Aide comptable 01 de la PME 07)*

Pour la plupart des PME étudiées, la comparaison des réalisations s'effectue donc (pour celles qui effectuent des comparaisons) avec des données historiques. Nous avons un cas, qui a évoqué la comparaison des informations présentées au niveau des tableaux de bord avec des prévisions.

«... Mon tableau est divisé entre trois blocs essentiels, prévisions réalisations et écarts, ce tableau de bord touche à tous les services de la structure. » (le dirigeant de la PME 03)

Pour ce qui est de la fréquence d'élaboration des tableaux de bord, ces PME préparent des tableaux de bords mensuels, certaines PME possèdent des tableaux de bord journaliers (suivi journalier d'un groupe d'indicateurs) , d'autres élaborent des tableaux de bord sur une base trimestrielle.

- *« Je contrôle le CA, chaque 10 jours, j'essaie d'interpréter et de faire des lectures » (le dirigeant de la PME 1 et 2)*
- *« J'ai des indicateurs que je suis chaque jour, les stocks, les dettes, les créances et le CA... » (le dirigeant de la PME 1 et 2)*

D'une manière synthétique, les tableaux identifiés sont donc : multidimensionnels, on y retrouve des informations hétérogènes, complexes sur le plan technique, la comparaison se fait par rapport à des données antérieures, la fréquence de parution est essentiellement mensuelle.

1-2-1-3-Les outils d'analyse

A partir des résultats de notre étude, l'écrasante majorité des PME étudiées ne disposent pas de cellule dédiée à la comptabilité analytique qui représente le principal outil d'analyse. Nous avons constaté que seulement une seule PME sur les treize dispose d'une cellule costing.

« Nous avons un service costing (service des coûts) » (Le Dirigeant de la PME 01 et 02).

Pour le reste des PME de notre échantillon, c'est le dirigeant qui calcule les différents coûts et fixe le prix de vente.

Malgré que sur le plan organisationnel la comptabilité analytique est inexistante²⁴ au niveau des PME étudiées, le calcul des coûts semble être une pratique essentielle pour ces

²⁴ Elle ne figure pas au niveau de l'organigramme.

entreprises. Toutes les personnes interrogé ont montré qu'il est évident d'effectuer le calcul des couts.

«Aujourd'hui je gagne, j'arrive à dégager du gain et je fais bien mes calculs, puisque mon entreprise existe depuis 1980.» (le dirigeant de la PME 04)

Pour la majorité des PME étudiées, les raisons qui les poussent à faire des calculs des couts sont essentiellement, afin de fixer les prix de vente, afin de calculer les marges et enfin pour analyser les charges.

« ... Pour quoi exiger ce prix de vente et non pas celui-là ! Pour quoi exiger une marge de 25%, de 30% jusqu'à 50%, c'est selon le produit. Aussi les calculs des couts sert à déterminer les charges, quel sont les charges fixes variables ? Occasionnel ? imprévisibles ? ... » (Le dirigeant de la PME 03)

Il est aussi a pointer du doigt que les calculs des couts sont effectués au lancement d'un nouveau produit, ils sont aussi occasionnés dans le cas de hausse des éléments qui constituent le cout.

«...Je les calcule au lancement, ...après le contrôle des couts je le fait en fonction des changements,» (le dirigeant de la PME 03),

« Je révisé les prix quand il y a des variation dans les prix de MP, la paie, l'énergie, le carburant ,le transport, (vers la hausse). » (Le dirigeant de la PME 04),

« On le fait à chaque fois qu'il y a une demande de prix à un client spécifique on refait les calculs, et quand il y a une évolution flagrante des matières premiers vers la hausses, on le fait et je déclenche une réunion pour discuter et décider le prix. »(Le dirigeant de la PME 07)

« En général, pour les PME, on est sollicité pour calculer des couts pour déterminer les prix de vente... pour prévision et pour révision en cas de hausse c'est un mélange des deux...» (Le CDG groupe du cas 06).

En ce qui concerne les couts que les PME étudiées calculent, nous avons pu identifier : le cout d'achat.

« Notre méthode, consiste à introduire toutes les dépenses en commençant par l'ouverture de la lettre de crédit, jusqu' ce que la marchandise arrive à notre dépôt...» (Le comptable principal de la PME 01 et 02) et le cout de production « Pour le cas de la production...les calculs se fond en fonction des données de la production. » (Le comptable principal de la PME 01 et 02.)

Pour ce qui est des méthodes de calcul des couts utilisées, tous les cas étudiés a l'exception du cas 06, nous ont citer les éléments qui rentrent dans le calcul sans autant préciser la méthode utilisée pour répartition de ces différentes charges.

« En commence par introduire les matières premières, l'énergie (électricité), amortissement de la machine, l'ouvrier, l'emballage...et sa a une relation aussi avec la cadence de la production. Si il sature la machine ou non (cycle machine). (le dirigeant de la PME 04)

Le directeur du contrôle de gestion groupe du cas 06 est le seul à nous avoir indiqué avec clarté la méthode de calcul de cout qu'il utilise, il s'agit de la méthode de scouts complet.

« Pour le moment on se contente de la méthode des couts complets pour la détermination de nos grilles tarifaires et nos prix de ventes. » (le CDG groupe-cas 06).

1-2-1-4-Autres outils

Les cas étudiés nous ont permis de ressortir d'autres pratiques de contrôle de gestion en plus de ce qui a été présenté au niveau des trois catégories d'outils de prévisions, de suivi et d'analyse. Les outils que nous présentons à présent ont été regroupés dans la catégorie autres outils soit parce qu'il est possible de le classer dans plus d'une catégorie (exemple :) ou parce qu'il s'agit tout simplement de

- **Outils orientés environnement externe :** veille concurrentielle, reporting sur l'environnement externe, benchmarking externe, veille technologique, veille concurrentielle,
- gestion de la trésorerie
- ; procédures opérationnelles ; manuel de procédures (aspect technique), calcul du taux CA réalisé/objectifs et le calcul des primes des commerciaux ; analyse de remises mensuelles accordées aux clients partenaires ; comparaisons (réceptions/ facture d'achat) et (Bon de livraison /facture de vente) ; vérification du travail des assistants ADV ; programmation des inventaires ; suivi de la trésorerie ; contrôle budgétaire ; états des créances clients ;
- Pratiques orientées coordination : réunion mensuelle et PV de réunion
- réunion pour faire l'état des lieux. tableau de suivi des retours et des réclamations clients,
- , en plus d'autres outils à l'instar de (flaire et les contrôles aléatoires, l'observation : A travers les visites sur le terrain (dépôts, atelier), système de contrôle interne).

1-2-2-Analyse du sous thème II-2 : Le rôle du contrôle de gestion

Tableau N°81: Les rôles de contrôle de gestion identifiés au niveau des six cas étudiés

<i>Les rôles de contrôle de gestion identifiés au niveau du</i>						<i>Conclusion</i>
<i>Cas 01</i>	<i>Cas 02</i>	<i>Cas 03</i>	<i>Cas 04</i>	<i>Cas 05</i>	<i>Cas 06</i>	
<ul style="list-style-type: none"> ●C'est un outil d'aide à la décision, 	<ul style="list-style-type: none"> ●Appui dans la prise des décisions, 	<ul style="list-style-type: none"> ●Outils d'aide à la décision, 	<ul style="list-style-type: none"> ●Le CDG fournis aux responsables des autres services les informations qu'ils demandent, ●Remonter l'information au top management, 	<ul style="list-style-type: none"> ●Le contrôle de gestion offre plus d'assurance et courage au dirigeant dans la prise de décision, 	<ul style="list-style-type: none"> ●Apporter aux dirigeants des six PME une meilleure lecture des chiffres et d'une manière à valoriser les choix, ●Modéliser les informations en vue de fournir matière à la décision aux décideurs (les actionnaires), 	<p><i>Le CDG constitue un outil d'aide à la décision.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> ●La préparation des budgets au niveau de l'entreprise incite à la fixation des objectifs chiffrés, 	<ul style="list-style-type: none"> ●Favorise le développement du volet stratégique 	Néant	Néant	<ul style="list-style-type: none"> ●Permet d'économiser du temps et favorise le développement du volet managérial et stratégique, 	<ul style="list-style-type: none"> ●Assurer l'activité de planification et le suivi des objectifs, 	<p><i>Le CDG offre un cadrage, incite à la fixation de objectifs ainsi que favorise le développement de l'aspect stratégique dans l'entreprise.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> ●Permet l'analyse des résultats et la rentabilité par service et par famille de produits, ●Fournit le suivi des performances et leurs explications par les acteurs concernés, 	<ul style="list-style-type: none"> ●Appui pour suivre son activité, 	<ul style="list-style-type: none"> ●Offre une idée sur la performance financière, 	<ul style="list-style-type: none"> ●Analyse et explication de l'ensemble des charges, ●Interpréter les faits et les résultats, ; ●Travailler continuellement sur l'amélioration de la performance, 	<ul style="list-style-type: none"> ●Un moyen pour expliquer la performance managériale à sa propre personne et aux actionnaires, ●Permet d'évaluer la performance des différents acteurs et services, 	<ul style="list-style-type: none"> ●Permet de faire un suivi de l'activité à travers la comparaison entre la réalisation et le niveau d'activité habituelle. La détection des écarts nécessite une réflexion aux causes et aux actions correctives à entreprendre, ●Etablir un rapport d'activité pour actionnaires (PDG et vice-présidente), 	<p><i>Le CDG offre la possibilité d'expliquer et de suivre les résultats et la performance de façon globale ainsi que détaillée.</i></p>

●Détecter les obstacles qui retiennent l'entreprise à atteindre ses objectifs,	●Permet d'intervenir avant que ça soit trop tard,	Néant	●Signaler les anomalies,	●Détection des problèmes et des dysfonctionnements au niveau de l'entreprise, ●Permet d'intervenir avant que ça soit trop tard,	●Il joue le rôle de garde-fou et du garent de la bonne gestion des activités,	Offre la possibilité de détecter les anomalies et les obstacles.
Néant	Néant	Néant	●Le CDG (à travers les budgets) est un moyen pour responsabiliser les gens de leurs marges,	Néant	●Favoriser l'implication de tous au niveau des six PME à travers les budgets,	Impliquer et responsabiliser à travers les budgets.
Néant	Néant	Néant	Néant	●C'est une source de conseils et recommandations,	●Proposer des solutions court terme pour améliorer la rentabilité, ●Proposer des solutions sur mesure et apporter des méthodologies et la mettre à la disposition des actionnaires,	Propose des pistes d'améliorations.
Néant	Néant	Néant	●Il permet de se démarquer par une base de données très riche, ●Il permet de faire face à la multitude de sources d'information et de centraliser l'information,	●Certaines informations produites par le contrôle de gestion sont destinées à être utilisées par des parties prenantes externes (banques, administrations...),	●Apporter aux dirigeants des six PME une meilleure lecture des chiffres et d'une manière à valoriser les choix, ●Modéliser les informations en vue de fournir matière à la décision aux décideurs (les actionnaires), ●Etablir un rapport d'activité pour actionnaires (PDG et vice-présidente), ²⁵	source d'information aux différents utilisateurs internes et externes

Source : réaliser par nous.

²⁵ Ces mêmes rôles ont déjà été placés successivement dans : *le CDG constitue un outil d'aide à la décision et le CDG offre la possibilité d'expliquer* et dans *suivre les résultats et la performance de façon globale ainsi que détaillée*. Cela signifie qu'on a perçu deux rôles pour le même verbatim.

Afin d'obtenir une vue d'ensemble des rôles du contrôle de gestion au niveau des treize PME, nous les avons regroupés au niveau du même tableau (tableau x). En suivant le même ordre dans la présentation des rôles identifiés pour chaque cas, nous avons pu ressortir les similitudes et mettre en évidence les éléments en commun relatifs aux rôles assignés au contrôle de gestion. Cette méthode nous a permis de faire des conclusions horizontales comme le montre le tableau ci-dessus.

Pour l'ensemble des répondants, *le CDG constitue un outil d'aide à la décision*. Ce constat a été confirmé dans les six cas d'études. Les propos qui suivent le témoignent :

- «... Pour faire le choix d'un bon positionnement il faut déjà avoir des informations au préalable concernant, les concurrents dans le domaine leur ressource les points leur capacité leurs parts de marché leurs âges, tous cela aide dans le bon choix d'un positionnement. » (Le dirigeant de la PME 01 et PME 02).
- « ...Je prépare mon programme de production, et je décide, tel machine doit être programmée avec tel moule, pour tant de jours...Pour pouvoir programmer les autres commandés qui seront satisfait par la même machine. » (le dirigeant de la PME 04).
- «Je cherche tout le temps à avoir plus de contrôlabilité sur mon entreprise et à être mieux informé et au bon moment. Je vous donne un exemple...moi quand je voyage par route, je vérifie la pression des pneus, l'indicateur du carburant...etc. Au moment où j'ai toutes les informations nécessaires, je suis tranquille, et je voyage paisiblement. C'est la même chose au niveau de l'entreprise, je cherche tout le temps à être mieux informé, cela me rend moins stressé et me permet de prendre plus d'engagement» (le dirigeant de la PME 07).
- «...j'interviens directement auprès des décideurs et des actionnaires donc je leur apporte toutes aide et soutien en matière de décision à travers des modélisations que je fais suivant l'objectif que l'en m'en charge »(Le CDG groupe-cas 06).

A partir du même tableau, nous constatons qu'au niveau des six cas étudiés, *le CDG offre la possibilité d'expliquer et de suivre les résultats et la performance de façon globale ainsi que de façon détaillée*. Les verbatim ci-dessous l'affirment :

- «... Je suis de très près la performance et les résultats de l'entreprise. Cela pour que je puisse m'assurer que l'entreprise est sur le bon chemin. Aussi pour montrer aux actionnaires et à moi-même, l'évolution de l'entreprise d'une année à une autre et surtout pour permettre la comparaison de l'état actuel de l'entreprise avec son état le jour où j'ai pris les commandes ça fait quinze ans déjà » (le dirigeant de la PME 07).
- «Toutes les charges de l'entreprise passent par le service contrôle de gestion pour les analyser et les expliquer, nous en tant que service de comptabilité, notre relation avec eux consiste dans le fait qu'il nous envoie mensuellement les charges après analyse. » (Le comptable de la PME 05 et 06).
- «Je diffuse à chacun²⁶ la partie du tableau de bord qui le concerne pour qu'il puisse se positionner et le plus souvent c'est comme ça que chacun m'explique ces résultats.» (Le dirigeant de la PME 07).
- «...on se contente de contrôler chaque mois comment ils sont les chiffres et s'il y a des anomalies et des déviations bien sûr par rapport au fonctionnement habituel...» (le CDG groupe-cas 06).

Nous avons de même identifié d'autres rôles communs à l'instar de :

- Le contrôle de gestion donne la possibilité de détecter les anomalies et les obstacles,

²⁶ A chaque responsable.

- Il offre un cadrage et incite à la fixation d'objectifs ainsi que favorise le développement de l'aspect stratégique dans l'entreprise,
- Il représente source d'information aux différents utilisateurs internes et externes.

Au niveau des cas (04 et 06) la pratique budgétaire est largement utilisée, selon les personnes interrogées, le contrôle de gestion à travers cette pratique permet d'impliquer les acteurs et les responsabiliser.

Seulement les cas 05 et 06 ont évoqué le rôle du contrôle de gestion relatif à la proposition des pistes d'amélioration et de développement.

1-2-3-Analyse du sous thème II-3 : Acteurs du contrôle de gestion et position hiérarchique

Tableau N°82: Acteurs et position hiérarchique du contrôle de gestion au niveau des six cas étudiés

	cas 01	cas 02	cas 03	cas 04	cas 05	cas 06	conclusion
L'existence ou non du service contrôle de gestion	non	non	non	oui	non	non ²⁷	Le service CDG n'existe pas au sein de l'écrasante majorité des PME de l'échantillon
L'existence ou non du poste contrôleur de gestion	non	non	non	oui	non	non	Le poste contrôleur de gestion n'existe pas au niveau de l'écrasante majorité des PME de l'échantillon
le CDG est réalisé par	Le <i>dirigeant</i> en collaboration avec les responsables de l'entreprise	Le <i>dirigeant</i>	Le <i>dirigeant</i>	le service CDG	Le comptable financier en collaboration avec le <i>dirigeant</i>	Le directeur du CDG et d'audit interne groupe et son équipe ²⁸	Pour la majorité des cas, c'est le dirigeant qui assure le contrôle de gestion seule ou en collaboration avec d'autres acteurs
les out put du CDG sont utilisés par	<ul style="list-style-type: none"> •Le dirigeant, •Les responsables ont une visibilité sur la partie qui leurs est propre. 	Le dirigeant	Le dirigeant	<ul style="list-style-type: none"> •Dirigeant salarié, •Le top management (actionnaires), •Les responsables des autres services. 	<ul style="list-style-type: none"> •Le dirigeant, •les responsables ont accès seulement aux tableaux de bord relatifs à leurs service. 	<ul style="list-style-type: none"> •Le top management composé d'un président général et une vice-présidente, •Le dirigeant à la tête de chaque PME, •Des responsables au sein des PME (directeurs commerciale, DFC...). 	Le dirigeant ou le top management est le principal utilisateur des outputs du CDG

Source : réalisé par nous

Nous constatons une pluralité des configurations d'acteurs de contrôle de gestion et de position hiérarchique du contrôle de gestion au niveau des PME de notre échantillon.

²⁷ (Les 06 PME ne disposent pas de cellule de contrôle de gestion décentralisée).

²⁸ Le CDG est assuré par la direction CDG groupe (c'est-à-dire un CDG centralisé).

Partant de ce fait, nous avons examiné ces différentes configurations et les résultats de ces analyses ont montré que :

- Le service contrôle de gestion n'existe pas au sein de l'écrasante majorité des PME de notre échantillon (Il existe seulement au niveau d'un cas sur six cas soit onze PME sur treize),
- Le poste contrôleur de gestion n'existe pas au niveau de l'écrasante majorité des PME de l'échantillon (Il existe seulement au niveau d'un cas sur six cas soit onze PME sur treize),
- Pour la majorité des cas (quatre cas sur six cas), c'est le dirigeant qui assure le contrôle de gestion seule ou en collaboration avec d'autres acteurs
- Le dirigeant ou le top management est le principal utilisateur des outputs du CDG

Nous pouvons à présent traiter les facteurs susceptibles d'avoir une influence sur les systèmes de contrôle de gestion, nous cherchons donc d'identifier ces facteurs capables d'expliquer les systèmes de contrôle de gestion que nous avons identifié au niveau des 13 PME.

1-3-Analyse du thème III : Les déterminants des systèmes de contrôle de gestion au niveau des treize PME

L'ensemble des facteurs qui déterminent le système de contrôle de gestion ont été présentés de manière singulière pour les six cas étudiés au niveau de notre thèse. Nous cherchons à présent à établir une lecture transversale de ces facteurs.

Le but de cette lecture horizontale est d'identifier les facteurs les plus cités et qu'on trouve le plus au niveau des PME étudiées. Nous cherchons à travers cette analyse du thème déterminent à donner du sens et à interpréter ces résultats à travers la récurrence de ces déterminants.

Afin de rendre possible cette analyse, nous allons procéder par analyser le premier groupe ou sous thème, les facteurs organisationnels (ou interne), ensuite, les facteurs environnementaux (externe), et enfin les facteurs comportementaux liés à la personnalité du dirigeant.

1-3-1-Analyse du thème III-1 : Facteurs organisationnels (facteurs internes)

Tableau N°83 : Facteurs organisationnels déterminants les systèmes de contrôle de gestion au niveau des six cas étudiés

cas 01	cas 02	cas 03	cas 04	cas 05	cas 06	conclusion
●Interdépendance des unités internes,		●Structure organisationnelle trop simple ●Tout est centralisé autour du dirigeant.	●La mutualisation des tâches des différentes structures, ● La multitude de sièges, partenaires sur tout le territoire national et dépôts ont généré un besoin de centralisation.		●La structure organisationnelle fonctionnelle des six PME	Structure organisationnelle
●Fréquence élevée d'introduction de nouveaux produits,	●Fréquence élevée d'introduction de nouveaux produits (nouvelles références)			●Modification au niveau des activités et introduction de nouvelles activités.		Introduction de nouveaux produits
	●Accroissement en termes de volume d'activité et nombre d'effectif,	●faible volume d'activité,		●Accroissement en termes de volume d'activité et nombre d'effectif,	●Le faible volume de l'activité est un déterminant pour la mise en place d'un contrôleur de gestion décentralisé ;	La taille de l'entreprise mesurée par le volume d'activité et le nombre d'effectif (faible-élevé)
	●La nature industrielle de l'activité,	●Activité assez simple, ●Les imprévus liés à l'activité de production (pannes) qui rendent les outils de contrôle de gestion moins efficaces.	●Le métier de distributeur et la nature commerciale de l'activité des deux PME,	●La nature industrielle et complexe de l'activité,	●La nature l'activité de la majorité des PME (service). ●Le choix de l'activité des PME de l'époque a démontré ces limites aujourd'hui ;	L'activité de l'entreprise (industrielle, commerciale, ou service), (complexe/simple)
●Une large gamme de produits	●Une large gamme de produits			●Une large gamme de produits	●Les produits proposés par les six PME sont des produits standards ;	Le produit (complexe/standard), la gamme de produits (petite-large)
Stratégie de croissance et le marché de masse et le marché du premium.	Stratégie de croissance et le marché de masse et le marché du premium.	Stratégie d'indépendance et stratégie de différenciation	Stratégie de croissance et le marché de masse et le marché du premium.	stratégie de croissance et le marché des	stratégie de maintien du même niveau d'activité	La stratégie

				produits spécifiques		
<ul style="list-style-type: none"> Le système d'informatisation informatisé (présence de logiciels et engagement en cours dans la mise en place d'un ERP) 	<ul style="list-style-type: none"> Système d'information informatisé (logiciel sur mesure)+Excel 	<ul style="list-style-type: none"> Le faible degré d'informatisation du système d'informatisation (l'entreprise dispose d'un seul logiciel de facturation) 	<ul style="list-style-type: none"> Le système d'information est informatisé et développé (04 logiciels (SAGE, GDOX, PRESTASHOP, EXCEL). 	<ul style="list-style-type: none"> Le système d'information informatisé (Un logiciel composé de 04 principaux modules (commercial, stocks, paie, comptabilité)+Excel 	<ul style="list-style-type: none"> Système d'information informatisé (logiciel SAGE dédié à la comptabilité générale, gestion commerciale, gestion des stocks, gestion des immobilisations)+Excel 	<p>L'informatisation des systèmes d'information</p>
<ul style="list-style-type: none"> Engagement de l'entreprise dans le management de la marque (le Branding). 		<ul style="list-style-type: none"> Relation superficielle avec la banque (la PME n'a jamais bénéficié de crédit bancaire) et le fait de compter uniquement sur l'autofinancement des investissements d'une manière intégrale. Le caractère familial de l'entreprise et le fait que les associés ne partagent pas les mêmes objectifs d'expansion du dirigeant et préfèrent le gain rapide. 	<ul style="list-style-type: none"> Le perpétuel travail sur l'adhésion des acteurs au système de contrôle de gestion, Les valeurs partagées au sein de l'entreprise (être leader dans le marché et la recherche de l'amélioration continue), Les deux PME suivent une stratégie de développement, La coexistence d'une part de procédures et formalisation des processus, d'une autre part la flexibilité suivant l'intérêt de l'entreprise (flexibilité VS formalisation) 		<ul style="list-style-type: none"> La crise du cash et la stratégie de maintien (activité linaire) ; 	<p>Divers facteurs</p>

Source : réalisé par nos soins.

Pour la majorité des PME de notre échantillon, les facteurs d'ordre interne qui déterminent leurs systèmes de contrôle de gestion sont : la structure organisationnelle, la taille, l'activité, Le produit, la fréquence d'introduction de nouveaux produits, le degré de complexité du produit, la diversification de la gamme de produits et l'informatisation du système d'information.

1-3-1-1-La structure organisationnelle

Plusieurs manières ont été employées par les personnes interrogées pour évoquer l'élément structure organisationnel en tant que déterminant des systèmes de contrôle de gestion. Certains ont parlé de l'interdépendance qui existe au niveau de leurs entreprises entre les différentes unités (services).

«Absolument, il y a une très grande connexité et interactivité entre les différents services»(Le dirigeant de la PME 01 et 02).

«Sur certain niveau oui il existe une dépendance entre les structures,» (Le dirigeant salarié de la PME 05 et 06)

D'autres ont évoqué la multitude de sièges, partenaires sur tout le territoire national et dépôts «...mais aujourd'hui pour savoir ce qui se passe au niveau de tous nos dépôts et sièges (toutes les structures) qu'on a un peu partout en Algérie on doit centraliser pour tous savoir et sur tous pour responsabiliser les gens » (le dirigeant salarié de la PME 05 et 06).

D'autres ont mentionné le type d'organisation de leurs entreprises.

«C'est des organisations fonctionnelles... » (le CDG groupe-cas 06).

1-3-1-2-La taille

La taille de l'entreprise a été évoquée par quelques interviewés en tant que facteur ayant une influence sur la mise en place et la nature des systèmes de contrôle de gestion. L'échelle de mesure qu'ils ont utilisée pour indiquer la taille est le volume d'activité et le nombre d'effectif. A partir des discours des personnes interrogées nous avons conclu que plus la taille de l'entreprise grandit, plus la masse d'information à gérer accroît, ce qui rend la mise en place d'outils de contrôle de gestion nécessaire. Les propos ci-dessous le témoignent :

- *«Notre activité n'est pas aussi grande au point où nous aurons besoin de d'outils complexes et de tableaux compliqués. Tous se passe dans la tête, c'est comme ça que je gère» (le dirigeant de la PME04).*
- *«Je vous parle de mon constat depuis que je suis gérant de l'entreprise...Je trouve que les changements effectués sur les pratiques de contrôle de gestion ainsi que l'introduction de certaines nouvelles pratiques a été en synchronisation avec l'évolution du gabarit de l'entreprise (de la taille).» (Le dirigeant de laPME07).*
- *« Les grosses filiales²⁹ du groupe disposent de leur propre cellule de CDG, c'est tout à fait normale... par ce que compte tenue... du volume de l'activité un garde-fou sur place en quelque sorte et c'est un peu logique, Pour le reste des filiales, il n'existe pas de CDG centralisé en raison du faible volume ...» (Le CDG du groupe).*

1-3-1-3-L'activité

Relativement à l'activité, le degré de complexité de l'activité a été évoquée en tant que déterminant des systèmes de contrôle de gestion quel que soit le secteur d'activité au quel l'entreprise fait partie.

²⁹ Il s'agit de trois filiales.

«Aujourd'hui, on a harmonisé les reponing de nos différentes structures, il faut savoir que nous on est **des distributeurs**, mais on travaille sur toute l'Algérie on a cette structure logistique éparpillée un peu partout en Algérie....Ce qui permet de centraliser et de consolider pour avoir une analyse du marché quasiment au temps réel. » (Le dirigeant salarié de la PME 05 et 06).

« Notre activité n'est pas complexe, on est des transformateurs, on a une matière première à mettre dans la machine pour quel soit transformée en utilisant des moules.» (le dirigeant de la PME04).

1-3-1-4-Le produit

La nature du produit, son degré complexité, la diversification de la gamme de produits et enfin la fréquence d'introduction de nouveau produits sont les éléments reliés au produit qui ont été révélés et qui selon les personnes interrogées ont une influence sur leurs systèmes de contrôle de gestion. Les propos ci-dessous le témoignent :

- « Dans le cas de nouvelles références, on est porté à introduire des indicateurs nouveaux, avant on n'avait que dix références, et à chaque fois qu'introduit une nouvelle référence, il faut mettre à jours notre système de gestion ... » (Le dirigeant de la PME 03)
- «... la complexité se situe dans l'existence d'un grand nombre de gamme ce produit à gérer, nous on se démarque par cette gamme très large, c'est hyper difficile à gérer mais c'est ce qui fait notre force et nous différencie par rapport aux autres. » (Le DG de la PME 01 et 02).
- « C'est suivant la complexité du produit ... plus le produit est facile plus il y a plus de concurrents, une saturation, donc on est obligé de baisser le profit, et se noyer dans les guerres de prix et la nécessité de maitriser les couts, pour proposer le meilleur prix. C'est pour ça nous avons opté pour un produit complexe...»(le dirigeant de la PME 04).
- «Nos produits sont standardisé, pour le moment par ce que pour faire le spécifique il va falloir , pour aller vers la spécification ...aller vers d'autre horizons, aller vers d'autre activités , cibler d'autre types de clientèle, on en ai pas encore là nous on travaille avec les même clients nous offrons les même produit rien n'a changé donc on est dans une logique standard» (Le CDG groupe-cas 06).

1-3-1-5-L'informatisation su système d'information

La présence de système informatique (logiciel) au niveau de l'entreprise a été identifié en tant que facteur qui affecte les systèmes de contrôle de gestion de manière significative. Les logiciels et la facilitation qu'ils apportent en terme de gestion a été évoquée par les interviewés a maintes reprises. Ci-dessous quelques extraits :

- « En ce moment on travaille avec un logiciel informatique simple, mais on compte introduire très prochainement un système ERP» (Le dirigeant de la PME 01 et 02),
- « Pour le moment, le contrôle des performances se fait à travers Excel sheet en attendant d'introduire un ERP, on est plein dedans.» (Le dirigeant de la PME 01 et 02),
- « Sans logiciel je suis perdu. Avec papier stylo je me perds au bout d'un mois. » (Le dirigeant de la PME 03)

- « On a un logiciel de gestion qui nous permet d'avoir toutes les informations dont nous avons besoin, et à n'importe quel moment. C'est un logiciel qu'on³⁰ alimente tous les jours en données donc, il est à jour. » (Le dirigeant de la PME 03)
- « Ce système (logiciel a été développé spécialement à nos besoins, ce n'ai pas un logiciel standard, en fait c un logiciel qui a été conçu spécialement en fonction de nos besoins. » (Le dirigeant de la PME 03).

En plus des facteurs d'ordre interne déterminants les systèmes de contrôle de gestion présentés ci-dessous, les résultats ont montré qu'il existe d'autres facteurs qu'on a pu discerner de façon individuelle (retrouvé dans un seul cas), nous les citons brièvement et d'une manière synthétique³¹.

- Engagement de l'entreprise dans le management de la marque (le Branding). (Cas 01)
- Relation superficielle avec la banque (la PME n'a jamais bénéficié de crédit bancaire) et le fait de compter uniquement sur l'autofinancement des investissements d'une manière intégrale. (Cas 03)
- Le caractère familial de l'entreprise et le fait que les associés ne partagent pas les mêmes objectifs d'expansion du dirigeant et préfèrent le gain rapide. (Cas 03)
- Le perpétuel travail sur l'adhésion des acteurs au système de contrôle de gestion. (Cas 04)
- Les valeurs partagées au sein de l'entreprise (être leader dans le marché et la recherche de l'amélioration continue). (Cas 04)
- La coexistence d'une part de procédures et formalisation des processus, d'une autre part la flexibilité suivant l'intérêt de l'entreprise (flexibilité VS formalisation). (Cas 04)
- La crise du cash et la stratégie de maintien (activité linéaire). (Cas 06)

1-3-1-6- La stratégie

La stratégie de l'entreprise a été évoquée par l'ensemble des interviewés en tant que facteur ayant une remarquable influence sur la mise en place et la nature des systèmes de contrôle de gestion.

Nous constatons que plus que la moitié des cas étudiés (4 cas sur 6 cas) poursuivent une stratégie de croissance et ont choisi de se positionner dans le marché de masse et celui du premium en même temps. Notre étude de terrain dévoile deux autres types de stratégies, il s'agit pour un des cas étudiés d'une stratégie de d'indépendance et de différenciation, et d'une stratégie de maintien du niveau d'activité pour l'autre.

A partir des discours des personnes interrogées, nous avons conclu que les cas qui ont adopté une stratégie de croissance et se positionnent dans le marché de masse et celui du premium en même temps ont des systèmes de contrôle de gestion plus développés que les cas ayant une stratégie de d'indépendance et de différenciation, et d'une stratégie de maintien.

³⁰ Le logiciel est alimenté de données par le dirigeant, l'assistante de direction et le directeur commercial.

³¹ Le lecteur peut consulter les détails au niveau de la présentation détaillée des déterminants de chaque cas au niveau de la section 01 de ce même chapitre.

1-3-2-Analyse du thème III-02 : Les facteurs environnementaux (facteurs externes)

Tableau N°84: Facteurs environnementaux déterminants les systèmes de contrôle de gestion au niveau des six cas étudiés

cas 01	cas 02	cas 03	cas 04	cas 05	cas 06	conclusion
<ul style="list-style-type: none"> L'existence d'une partie informelle du marché de l'entreprise (les grossistes qui ne facturent pas). 	<ul style="list-style-type: none"> La satisfaction des clients de plus en plus exigeants. 	<ul style="list-style-type: none"> La PME n'a pas un grand nombre de client en plus du fait qu'il ne s'agit de gros clients. 		<ul style="list-style-type: none"> Evolution des clients en gros client exigeants sur le plan qualité et prix. 	<ul style="list-style-type: none"> Portefeuille client constitué majoritairement de clients internes (c.-à-d., les filiales du groupe et leurs clients) 	<p>Les clients (leurs nombre, leurs taille, nature)</p>
<p>Sur le plan local, la coexistence avec un concurrent très fort ayant en quelque sorte le même gabarit et d'autres beaucoup plus fort a l'échelle mondial.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Existence d'une concurrence indirecte, 	<ul style="list-style-type: none"> Une rude concurrence, et la présence d'une concurrence déloyale 	<ul style="list-style-type: none"> La concurrence représentée d'une part par le marché parallèle, de l'autre, par les concurrents à l'international, 	<p>L'existence de concurrent et de rivaux</p>		<p>l'existence de la concurrence</p>
<ul style="list-style-type: none"> Concurrence sur la ressource humaine qualifiée et de confiance, 	<ul style="list-style-type: none"> Une rude concurrence sur la main de d'ouvre qualifié (de bons commerciaux), 	<ul style="list-style-type: none"> Le manque voir l'absence de la main d'oeuvre qualifiée, stable et disciplinée 	<ul style="list-style-type: none"> La concurrence sur la main d'oeuvre qualifiée, 	<p>La ressource humaine non qualifiée et non stable</p>		<p>la ressource humaine (concurrence sur les bons profils)</p>
<p>Cadre réglementaire instable (restriction des importations),</p>	<ul style="list-style-type: none"> Une instabilité d'un point de vue réglementaire (restriction des importations), 		<ul style="list-style-type: none"> La restriction des importations, 	<ul style="list-style-type: none"> L'encouragement des exportations par l'état Algérien, Mesures avantageuses en matière de financement des investissements, Les avantages offerts par l'(ANDI), Protection des producteurs locaux à travers les barrières douanières imposées sur les importations, 		<p>cadre réglementaire et administratif (instable)</p>
	<ul style="list-style-type: none"> Recherche des contrats d'exclusivités auprès des fournisseurs, 		<ul style="list-style-type: none"> L'implication des partenaires étrangers sur le plan marketing et objectifs de ventes, formations... 			<p>Les partenaires</p>
				<ul style="list-style-type: none"> Dégradation de la situation financière de la famille marquée par la faillite de la majorité des PME familiales, 		<p>Les actionnaires (les propriétaires)</p>

Source : réalisé par nos soins

Selon les PME étudiées dans le cadre de notre recherche, les facteurs d'ordre externe (ou environnementaux) qui déterminent leurs systèmes de contrôle de gestion sont: les clients, la concurrence, le marché de la ressource humaine, le cadre réglementaire et administratif, les partenaires et enfin les actionnaires.

1-3-2-1-Les clients

Pour l'ensemble des PME de notre échantillon comme pour toute entreprise, le client occupe une place grandissante au sein de leur activité. La taille des clients, leur degré d'exigence, leur nombre et enfin la nature des clients sont autant de caractéristiques des clients que les personnes interrogées ont évoqué pour nous expliquer l'effet qu'ont les clients sur leurs systèmes de contrôle de gestion.

Nous concluons donc que le nombre des clients (beaucoup de clients/peu de clients), leur taille (gros/petit), et leur degré d'exigence en matière de qualité et de prix, impactent le système de contrôle de gestion de la PME.

- ◆ « ... Plus on grandit plus on aura des clients plus grand et plus les clients sont plus exigeant. Donc pour les satisfaire il faut plus de temps, et il faut plus d'informations du genre, donnez-nous la position de tel ou de tel article. Donc il faut un système d'information plus solide et à jours.» (Le dirigeant de la PME 04).
- ◆ «On a remarqué qu'on a perdu des clients par ce qu'on n'arrive pas à les suivre...Donc il leurs fallait des partenaires, du même gabarit, et comme nous on n'avait pas compris que c'est une erreur de laisser passer des gens pareil, et que le monde évolue... et qu'on devait investir pour les garder, on les a perdu.»(le dirigeant de la PME 07)

A l'avenant le critère nature du client, c'est-à-dire qu'il soit grande surface, détaillants, grossistes, industrielles ou consommateurs finaux, a de même un effet sur le système du contrôle de gestion de l'entreprise.

- ◆ « vue qu'il existe une partie informelle dans ce secteur, nous sommes obligés vis-à-vis l'environnement sur tous les grossistes de l'est, ils ont de l'argent mais ils refusent de facturer, en haute saison il achètent et payent quelques soit la somme donc en quelque sorte on a pas le choix.» (le comptable principal de la PME 01 et 02)
- ◆ « Les activités des PME n'ont pas été impacté par aucun changement, vu que ils ont un plan de charge garantie donc quel que soit les turbulences dans l'environnement économique etc, le business est toujours assuré. Ceci, du fait que leurs clients sont les filiale du groupe auquel elles appartiennent et leurs clients sont obligés de travailler en quelque sorte avec ces filiales la » (Le CDG groupe).

1-3-2-2-La concurrence

La présence de la concurrence a été évoquée assez souvent au niveau des discours des personnes interrogées en tant que facteur provoquant l'émergence des systèmes de contrôle de gestion. La plupart ont énoncé que la concurrence représente pour leurs entreprises un danger qui menace son existence. Et afin d'assurer la pérennité et le développement de leur entreprises, ces dirigeants mettent en place les outils de contrôle de gestion qui leurs permettent de contrôler les effets négatifs de ce facteur.

La concurrence est perçue selon de différents angles, Donc plusieurs éléments liées à la concurrence qui ont été révélés, a l'instar de : le nombre de concurrents, la puissance des concurrents...

Ils étaient nombreux à ont parlé de la faible ou la forte présence de la concurrence (beaucoup ou peu de concurrent), d'autre ont évoqué la puissance des concurrent (des concurrent fort ou faibles).

Dans le cadre de la mondialisation dans laquelle on vit, certains, ont évoqué la concurrence local, d'autres ont parlé de celle qui se situe à l'international. D'autre ont parlé de la concurrence indirecte. Certains interviewés ont attiré notre attention à la présence d'une concurrence déloyale qui représente plus de danger pour eux.

« La comparaison que ça soit avec les locaux ou avec les internationaux est présente, maintenant, je dirai qu'elle est partiellement organisée mais pas tout à fait, il reste beaucoup à faire. Sur le plan national, on est des leaders je dirai nous sommes les tops two. Nous on se démarque par une grande variété dans nos gammes de produit, d'ailleurs c'est ce qui fait notre force.

Nous avons tout en commençant par crayon et gamme jusqu'au cartable en véritable cuire. Pratiquement nous sommes les seuls à le faire. Maitriser tout ça n'est pas facile et c'est ce qui nous démarque. Sur le plan local nous arrivons à gérer l'ensemble de notre riche gamme, mais sur le plan internationale nous nous contentant de nous concentrer sur les produit top three.» (Le DG).

-« Honnêtement oui c'est important pour savoir ce se passe, mais pour vous dire que sa rentre en ligne de compte dans la stratégie non, aujourd'hui on fait notre stratégie indépendamment de ce qui se passe on réagit rarement. On suit ce qui se fait ce qui marche ce qui marche pas que sur le cosmétique même sur le textile sur tout sur le digital, on tout le temps en quête d'inspiration.» (Le dirigeant salarié)

- Il existe aussi une concurrence déloyale, « En générale c'est le client qui nous sert en tant qu'informateur, vu que c'est lui qui nous apporte l'information, un client cherche le bon prix. En ce qui concerne la concurrence, celle qui existe le plus est la concurrence déloyale, exemple il ne déclare pas les salariés ils ont moins de charge que nous. » (Le dirigeant de la PME 04)

-« En ce qui concerne la concurrence je dirai qu'il n'y'a pas vraiment une concurrence qui est forte, il y'a une qualité qui ne correspond pas à la qualité de nos produits, mais plutôt il s'agit de concurrents indirects. Les autres ne sont pas encore passé au conditionnement et à la production, nous faisons partie des premier à le faire on a devancé ».

1-3-2-3-La ressource humaine

Les cas étudiés confirment que la ressource humaine occupe une place centrale dans leurs entreprises. De façon générale, elle est essentielle pour la mise en œuvre des plans stratégique et pour le bon fonctionnement de l'entreprise.

« La première chose est de faire un bon choix de la ressource humaine, La ressource humaine c'est la ressource la plus importante, après avoir choisi les bonne personne (l'élite de confiance) et les mettre dans les bons postes. A ce moment-là on passe à l'étape qui consiste à allouer les autres ressources nécessaires (mettre à leurs disposition les moyens matériels, les logiciels)» (Le DG).

Notamment, la ressource humaine représente un facteur déterminant leurs systèmes de contrôle de gestion. En effet, les problèmes liées à la ressource humaines ont poussé les dirigeants des PME à développer des outils de contrôle de gestion permettant de maitriser

dans la mesure du possible leurs effets négatifs. Les principaux aspects relatifs à la ressource humaine que les personnes interrogées ont évoqués sont :

- le manque de qualification de la main d'œuvre, *«Je dirai que le principale problème que nous rencontrons dans notre gestion est le manque de qualification de la main d'œuvre sur le plan technique surtout par ce qu'il s'agit d'un domaine assez complexe sur le plan technique...» (le dirigeant de la PME 04).*
- La concurrence sur les bons profils et le phénomène d'instabilité des employés, *« Sur le plan recrutement, c'est difficile d'avoir les bons profils, moi par exemple si il y avait pas le lien amical avec les propriétaires je n'aurai jamais intégrer cette boîte. » (Le dirigeant salarié de la PME 05 et 06),*

« Une concurrence en matière de ressources humaines existe, on ne peut avoir de bons responsables et de bons commerciaux que si on les paye bien... ils sont bien payé ils sont stables.»(le dirigeant de la PME 03),

« Il faut au minimum une année de formation pour les nouveaux recrutés et dès qu'ils commencent à donner il part. »(Le dirigeant de la PME 07).
- ressource humaine indisciplinée, *« ... la ressource humaine est indisciplinée, ils banalisent le poste. Le taux de rotation des ouvriers est élevé et cela nous cause d'énormes dégâts, et c'est à cause du manque de sérieux des recrutés. » (le dirigeant de la PME 04),*

« ...je vous rajoute que le problème rencontrer par rapport a la main d'œuvre ne se limite pas au manque de compétences uniquement il est aussi question du manque de discipline, et de loyauté. » (Le dirigeant de la PME 04).
- la rareté de personnes professionnelles et de confiance,
- une ressource humaine algérienne souffrante des séquelles de la culture socialiste et absence de la culture de glorification du dur labeur, *« ... l'économie de marche en Algérie n'a vu le jour qu'au milieu des années 90, oui mais notre économie est resté pour plus longtemps planifiée, il y a l'histoire la mentalité de la ressource humaine et la culture qui n'a pas vraiment absorbé l'économie de marché...»(Le dirigeant de la PME 07).*

1-3-2-4-cadre réglementaire et administratif Algérien

Parmi les facteurs de contingence les plus cités par les personnes interrogées, on trouve le cadre réglementaire et administratif Algérien qui selon la plupart des cas étudiées est instable. Les mesures prises par l'état Algérien portant sur la restriction des importations est l'évènement le plus évoqué par les dirigeants des PME.

« Pour ce qui est environnement externe, il n'est pas stable du tous, d'ailleurs on a passé une période de crise suite aux changements qui ont touché les importations ça fait deux ans.» (Le dirigeant de la PME 03).

Ils trouvent que leurs entreprises ont été profondément touché (changement d'activité, effet négatif sur le chiffre d'affaires...),

«Je vous cite l'exemple de la décision qui a touché aux importations. On était vraiment touché, il y a eu interdiction de plusieurs produits qu'on importait au paravent.» (Le comptable principal de la PME 01 et 02),

« Le passage de l'importation à la production pour nous ça était brutale et on n'a pas été préparé à ça » (Le dirigeant de la PME 03).

«Suite à la nouvelle réglementation liée aux importations, nous sommes bloqués depuis quasiment 6 mois, nous travaillons avec les stocks que nous avons. Si ça reste bloqué comme ça, nous risquons d'arrêter notre activité.» (Le dirigeant salarié de la PME 05 et 06),

«La restriction des importations représente un vrai choc pour nous, ...on navigue à vue .on a un stock et on se pose la question comment le gérer, il faut qu'il tiens 3 ou 6 mois ou même un an...c'est très compliqué.» (Le dirigeant salarié de la PME05 et 06).

notamment leurs systèmes de contrôle de gestion qui a été adaptés à ce contexte instable et qui s'est doté davantage d'outils orientés prévisions et environnement externe.

Un des dirigeants interrogés a abordé quelques avantages émanant du cadre réglementaire et administratif Algérien. Ce dirigeant trouve que l'état Algérien a pris des mesures favorables aux PMI, les aspects qu'il a cité sont :

- L'encouragement des exportations par l'état Algérien,
- Mesures avantageuses en matière de financement des investissements,
- Les avantages offerts par l'(ANDI),
- Protection des producteurs locaux à travers les barrières douanières imposées sur les importations.

1-3-2-5-Le partenariat

Nous avons rencontré lors de notre étude deux cas qui place le facteur partenariat (en principe avec des fournisseurs) parmi les facteurs les plus importants qui détermine leurs systèmes de contrôle de gestion.

Les cas étudiés dévoilent deux formes de partenariat. La PME 03 par exemple, cherche des partenariats avec des fournisseurs étrangers et ce en négociant des contrats d'exclusivité, cette situation impose plus de rigueur sur le plan gestion (avoir des objectifs de ventes claires, assuré la qualité exigée par le partenaire, offrir la meilleur représentation possible de la marque...).

«Nous cherchons toujours des fournisseurs qui nous donne l'exclusivité de représenter le produit en Algérie. Nous signons avec eux des contrats d'exclusivité dans lesquelles ils s'engagent à nous vendre seul le produit.» (le dirigeant de la PME 03)

Notre échantillon contiens aussi un cas au niveau duquel les partenaires étrangers sont partie prenantes sur le plan marketing et objectifs de ventes, formations...et même sur le plan contrôle de gestion. De ce fait les reporting demandé par le partenaire principal représentent une source d'inspiration pour le dirigeant salarié en ce qui concerne les informations demandées.

«On a des reporting à la demande des fournisseurs, moi j'ai vu que ce qu'ils demandaient était utile. Notre fournisseur principal qui est leader sur le marché mondial, il demandait certains reporting, Et nous on a profité de ça ! Nous dupliquons tous ce que ce fournisseur leader demandait sur les autres marques...Après je fais une version consolidée.» (Le gérant salarié).

1-3-2-6-Le caractère familial de l'entreprise

Le caractère familial de l'entreprise se présente pour certain cas de notre étude comme un facteur ayant un perceptible effet sur leurs systèmes de contrôle de gestion.

Pour les cas ayant évoqué ce facteur, il s'agit des entreprises dont le propriété du capitale appartient à plusieurs actionnaires de la même famille (cinq actionnaires pour la PME 01 et la PME 02, douze actionnaires pour la PME 04 et onze actionnaires pour la PME 07). Les dirigeants de ces PME nous explique que les actionnaires de leurs entreprises préfèrent le gain rapide et ne partage pas avec eux la vision d'investir et de développer l'activité, le même constat est fait au niveau de la PME 01, 02, 04 et 07.

« Il s'agit d'une entreprise familiale dont la diversité des objectifs des associées influe sur le sort de l'entreprise. Personnellement, en ma position de gérant de l'entreprise, je cherche tout le temps à investir ...mais ces idées ne sont pas partagées par l'ensemble des associés dont la majorité cherchent le gain immédiat son s'intéresser à comprendre l'avenir de l'entreprise. ... La vision est vraiment différent d'un associé à un autre. Cela représente un frein pour l'entreprise qui veut investir» (le dirigeant de la PME 04).

Devoir dégager chaque année des bénéfices et les distribuer aux actionnaires mets les gérants sous pression, cela les rend plus prudent, et de cette façon ils prennent moins de risques en matière d'investissement. Cela rend l'horizon de prévisions très court et freine le développement de l'entreprise.

«En tenant compte ces nouvelles circonstances, moi je ne peux pas prendre des risques supérieurs dans mes choix d'investissement. »(Le dirigeant de la PME 07).

« Le big boss est conscient des dysfonctionnement..., mais puisque ça découle des membres de ça famille qu'il a embauchés...il fait rien et il peut rien faire... notre big boss, c'est sa famille qui le bloque. Et pourtant il est propriétaire de 70% du capital le reste est pour la famille. » (le comptable principal de la PME 01 et la PME 02).

Pour les trois cas (la PME 01, PME 02, PME 04 et la PME 07), la composante familiale prédomine et les considérations familiales ont des répercussions notables des sur les pratiques de contrôle de gestion.

1-3-3-Analyse du thème III-3 : Les facteurs comportementaux liés au profil du dirigeant

Tableau N°85: Facteurs comportementaux déterminants les systèmes de contrôle de gestion au niveau des six cas étudiés						
cas 01	cas 02	cas 03	cas 04	cas 05	cas 06	conclusion
<ul style="list-style-type: none"> ●Fondateur, actionnaire et gérant de l'entreprise, ●Certains actionnaires (ses frères) occupent des postes stratégiques dans l'entreprise 	<ul style="list-style-type: none"> ●Fondateur, actionnaire et gérant de son entreprise, ●le deuxième actionnaire (son père) n'intervient pas dans la gestion, 	<ul style="list-style-type: none"> ●les deux fondateurs de l'entreprise sont successivement le père et l'oncle de l'actuel dirigeant, ●Le frère du dirigeant lui porte de l'aide au niveau de la gestion, ●Le gérant est actionnaire, 	<ul style="list-style-type: none"> ●Le dirigeant salarié est l'ami des frères fondateurs, 	<ul style="list-style-type: none"> ●Le dirigeant gère l'entreprise qui a été fondé par son père, ●Le gérant est actionnaire, 	<ul style="list-style-type: none"> ●Le contrôleur de gestion rapporte directement aux actionnaires fondateurs, ●Des dirigeants salariés sont à la tête de chaque PME, 	Fondateur ou non de la PME
<ul style="list-style-type: none"> ●Il assume ses responsabilités de pilote de l'entreprise (en assurant le financement et la dimension stratégique), 	<ul style="list-style-type: none"> ●Il priorise ses responsabilités de dirigeant en même temps, il est impliqué dans l'opérationnel, 	<ul style="list-style-type: none"> • Il est très impliqué au niveau opérationnel et technique, • Gérant polyvalent (prend en charge presque toutes les tâches administratives), 	Néant	<ul style="list-style-type: none"> ●Il assure la dimension stratégique et le pilotage de l'entreprise, quant au volet opérationnel, il a mis en place des responsables pour le suivre de près, 	<ul style="list-style-type: none"> ●Actionnaires impliqués dans la gestion et exigent constamment des reporting de l'activité, 	Le rôle du dirigeant
<ul style="list-style-type: none"> ●Le but du dirigeant est de type (croissance et aller à l'international), ●Le DG a un esprit d'analyse, ●Il croit en la complémentarité avec son encadrement, 	<ul style="list-style-type: none"> • Dirigeant très motivé et ayant un grand amour au monde des machines. 	Néant	<ul style="list-style-type: none"> • Le dirigeant est très ambitieux et curieux, 	<ul style="list-style-type: none"> •Le dirigeant a une vision évolutive et aime beaucoup ce qu'il fait. • Il s'est engagé moralement avec son père relativement à la gestion de l'entreprise. 	Néant	Le but du dirigeant, son état d'esprit et traits de personnalité
<ul style="list-style-type: none"> ●Le dirigeant a gout aux chiffres malgré sa formation qui n'est pas de type gestionnaire (licence en microbiologie) 	<ul style="list-style-type: none"> ●La formation d'origine du dirigeant (licence en technique bancaire), 	<ul style="list-style-type: none"> ●Formation non gestionnaire du dirigeant (licence en sciences politiques) 	<ul style="list-style-type: none"> ●La formation entrepreneuriale du dirigeant salarié (master en entrepreneuriat à l'ESAA) 	<ul style="list-style-type: none"> • La formation d'origine du dirigeant (technicien supérieur en électronique), 	<ul style="list-style-type: none"> ●Le CDG groupe a un MBA master en administration des affaires de l'ESSA , ●financier de formation et (licence) . 	La formation (niveau et le domaine d'études)

<ul style="list-style-type: none"> • Le dirigeant a exprimé sa volonté d'introduire de nouveaux outils de contrôle de gestion, de recruter un contrôleur de gestion et formaliser encore plus la fonction au niveau de l'entreprise, 	<ul style="list-style-type: none"> •Il compte améliorer le contrôle de gestion dans son entreprise en adaptant plus son logiciel de gestion au fur et à mesure du développement de l'entreprise, 	<ul style="list-style-type: none"> •Il ne voit pas qu'il existe un besoin de développer le contrôle de gestion et trouve qu'il arrive à tous gérer avec les outils qu'il dispose, 	<ul style="list-style-type: none"> •Le service contrôle de gestion existe déjà, 	<ul style="list-style-type: none"> •Il est conscient de l'intérêt du contrôle de gestion mais trouve que la façon avec laquelle il est réalisé en ce moment est satisfaisante (réaliser par le comptable financier et le dirigeant) 	<ul style="list-style-type: none"> •Le contrôle de gestion assure pleinement son rôle 	<p>Comment le dirigeant perçoit l'intérêt du contrôle de gestion dans son entreprise</p>
<ul style="list-style-type: none"> •des bons de l'université à la création et la gérance de son propre entreprise. 	<ul style="list-style-type: none"> •une expérience d'une année au niveau d'une banque, puis fondateur et gérant de son entreprise, 	<ul style="list-style-type: none"> •Des bons de l'université au monde de l'entreprise, puis gérant de l'entreprise familiale, 	<ul style="list-style-type: none"> •Il a des années d'expériences entant qu'auditeur avant de regagner la boîte, •Une longue expérience au sein de la boîte, en occupant plusieurs postes stratégiques (directeur commercial, responsable sur la mise en place d'un système de contrôle de gestion et enfin dirigeant, 	<ul style="list-style-type: none"> •Il a occupé plusieurs postes au niveau de la même PME avant de devenir son gérant 	<ul style="list-style-type: none"> •Le CDG a 15 ans d'expérience et comptabilise dans son portefeuille une dizaine de secteur d'activités. •Une année d'expérience au sein du groupe. 	<p>expériences antérieures (hors et/ou au sein de la PME)</p>

Source : réalisé par nous.

Afin de comprendre les systèmes de contrôle de gestion dans les PME étudiées, nous nous sommes intéressés à un troisième groupe de facteurs. Il s'agit des facteurs liés aux profils des dirigeants de ces PME.

A partir des cas étudiés, nous constatons une diversité des profils de dirigeants. Les axes de comparaisons qu'ont adoptés sont :

- Le dirigeant, est-il le fondateur ou non de la PME qu'il gère ? est-il actionnaire ou non ?
 - Le rôle assuré par le dirigeant,
 - Le but du dirigeant, son état d'esprit et traits de personnalité,
 - sa formation (niveau et le domaine d'études),
 - L'expériences antérieures (hors et/ou au sein de la PME) du dirigeant.
 - Comment le dirigeant perçoit l'intérêt du contrôle de gestion dans son entreprise,
- *Trois possibilités constatées (dirigeant actionnaire fondateur, dirigeant actionnaire successeur, dirigeant salarié)*: L'analyse a montré que le dirigeant est souvent actionnaire au niveau de l'entreprise qu'il gère. Il est tantôt le fondateur, tantôt le successeur du fondateur (le fils du fondateur). Nous avons aussi des cas de PME gérées par des dirigeants salariés.
- Les cas étudiés confirment que la forme du contrôle de gestion est conditionné par le fait que le dirigeant soit trop impliqué dans le volet opérationnel ou qu'il soit plus dans la fonction de gestionnaire et pilote de son entreprise. Nous avons donc constaté deux groupes de dirigeants, le premier groupe est celui des dirigeants dont le rôle est orienté gestion et pilotage de l'entreprise. Le deuxième groupe est celui des dirigeants fortement impliqué sur le plan opérationnel.
- Pour la plupart des dirigeants de l'échantillon, le but est la pérennité et le développement de leurs entreprises. La plupart ont évoqué le sujet d'investissements futurs, ci-dessous quelques propos qui le témoignent :
- *«Nous aspirons l'universalité, nous visons construire une marque forte.» (Le dirigeant de la PME 01 et 02).*
 - *« Notre stratégie consiste en premier lieu à contrôler le marché local, ensuite, nous visons l'expansion et l'accès aux marchés internationaux, progressivement.» (Le dirigeant de la PME 01 et 02).*
- *« ... moi je veux faire influencer l'évolution du CA et d'emporter l'entreprise très loin.»(Le dirigeant salarié de la PME 05 et 06)*
- *« ...Pour l'année 2019 on est en train de penser d'engager un investissement assez conséquent et qui représente le tiers de ce qu'on a déjà investi. Pour gagner plus de marché et par conséquent réaliser plus de bénéfice» (Le dirigeant de la PME 07).*
- La formation du dirigeant, c'est-à-dire le domaine de ses études et le nombre d'années d'études impactent la forme du contrôle de gestion. Nous constatons que la majorité des dirigeants ont fait des études universitaires (licenciés). Quant à la nature de la formation, seulement deux dirigeants ont reçu une formation en gestion³².

³² La personne qui assure le contrôle de gestion au niveau du cas 06 (le directeur du contrôle de gestion et d'audit groupe et son équipe) a reçu une formation de gestion, pour ce cas il ne s'agit du dirigeant mais de la personne qui réalise le contrôle de gestion.

- La majorité des dirigeants de PME étudiées n'ont pas une expérience hors l'entreprise qu'ils gèrent. Depuis qu'ils ont quitté les bancs de l'université et ont rejoint le monde de l'entreprise, ils travaillent dans la même entreprise.
Nous apercevons que les deux cas au niveau desquels le dirigeant (pour le cas 4) et le directeur du CDG (pour le cas 06) ont eu une expérience hors l'actuelle entreprise, ne sont pas les fondateurs, ni des actionnaires, ni des membres de la famille des propriétaires.
- La façon par laquelle le contrôle de gestion est perçu par les dirigeants est différente. La majorité des dirigeants sont conscients de l'intérêt du contrôle de gestion et de son rôle dans le pilotage de leurs entreprises, mais seulement un seul dirigeant a exprimé sa volonté d'investir dans le contrôle de gestion en créant un poste de contrôleur de gestion et en introduisant un ERP.
Les autres estiment que le contrôle de gestion comme il est réalisé au niveau de leurs entreprises répond aux besoins actuels et il sera juste question de l'adapter au fur et à mesure, sans plus. Un des gérants interrogés trouve que le contrôle de gestion n'est pas une urgence pour son entreprise et que les vrais enjeux sont dans d'autres aspects (l'aspect technique).

1-4- Analyse du thème IV : Système de contrôle de gestion et leurs déterminants (liens)

Nous nous intéressons au niveau de ce thème aux liens qui existent entre les facteurs (organisationnels, environnementaux et comportementaux) d'une part, et d'autre part les systèmes de contrôle de gestion des PME de notre échantillon.

L'analyse de ces liens nous a permis de ressortir trois groupes de facteurs. Les facteurs défavorables au développement et à la structuration des systèmes de contrôle de gestion (les freins, obstacles), les facteurs favorables au développement et à la structuration des systèmes de contrôle de gestion (leviers) et enfin un groupe de facteur qui n'a pas un effet significatif³³.

Nous tenons compte au niveau de l'ordre chronologique de la présentation des facteurs, la présentation des facteurs qui ont l'effet le plus fort (ordre décroissant).

Au niveau de notre thèse, nous précisons qu'un système de contrôle de gestion est plus développé lorsque:

- La fréquence de production des outils de contrôle de gestion est élevée (suivi régulier),
- Les outils de pilotage sont plus détaillés et les indicateurs utilisés sont d'une plus grande variété (quantitatifs et qualitatifs, orientés en internes et aussi orientés en externe, financier et non financier...),
- L'horizon de prévision est plus long (lorsque la PME a une grande capacité de prévision et d'anticipation),
- Le nombre d'acteurs impliqué dans le contrôle de gestion est plus important.

1-4-1-L'impact du facteur produit³⁴ (gamme de produit, fréquence d'introduction de nouveau produit, complexité du produit)

Le produit réalisé par l'entreprise figure parmi les facteurs de contingence qui déterminent les systèmes de contrôle de gestion au niveau de l'ensemble des cas étudiés (les six cas). Il s'agit

³³ Des facteurs qui ont été inspirés de la revue de littérature mais qui n'ont pas d'effets significatifs selon les résultats de notre étude empirique.

³⁴ Le terme "produit" est utilisé pour désigner à la fois les biens et les services.

donc d'un facteur principal à prendre en considération pour comprendre les systèmes de contrôle de gestion dans les PME.

Les caractéristiques du produit révélées par notre étude sont :

- *la gamme de produit* : qui selon les cas étudiées peut être large ou une petite;
- *La fréquence d'introduction de nouveaux produits* : qui selon les cas étudiées peut être élevée ou faible.
- *le degré de complexité du produit* : qui selon les cas étudiées peut être simple³⁵ ou complexe³⁶.

Les résultats de notre étude empirique ont montré que le contrôle de gestion est présent davantage au niveau des PME:

- proposant une large gamme de produit,
- ayant une fréquence élevée d'introduction de nouveaux produits,
- réalisant des produits complexes.

Effectivement, l'assortiment de la gamme de produit et le choix de réaliser des produits complexes ou simple est une traduction d'une des lignes de la stratégie.

En effet, une large gamme de produit et la réalisation de produits complexes entraînent au niveau de l'entreprise un embrouillement de plusieurs éléments, à l'instar de (matières premières, fournisseurs, des produits, des prix, des clients...) ce qui rend la mission d'organisation et de gestion plus compliquée.

Ce *contexte interne complexe*³⁷ représente un facteur du premier rang qui favorise l'émergence d'outils de contrôle de gestion au service des dirigeants et qui servent de outil d'aide à la décision. Des indicateurs sommaires qui procurent des informations sur les familles de produits et les sous-familles de produits, ainsi que d'autres indicateurs qui donnent plus de précisions et détails sur les meilleurs produits en terme de vente et ceux qui ont été les moins vendus constitue désormais un besoin de première nécessité.

En ce qui concerne l'introduction de nouveaux produits, les résultats ont révélé que les systèmes de contrôle de gestion des PME au niveau desquels de nouveaux produits sont souvent introduits sont le plus souvent mis à jours et se développent plus que ceux des autres PME³⁸.

Les résultats montrent que les marchés caractérisés par de perpétuels mouvements sont à l'origine de la large gamme de produit et de la fréquence élevée d'introduction de nouveaux produits.

De ce fait, la large gamme de produit, la fréquence élevée d'introduction de nouveaux produits imposent aux dirigeants de se doter d'une batterie d'outil de contrôle de gestion permettant d'avoir recours aux informations externes et non financières qui fournissent les informations les plus utiles relatifs aux nouveautés du marché pour faire front à cet environnement, à l'instar de :

³⁵ Simple, standard et facile.

³⁶ Difficile.

³⁷ Organisation interne complexe, et interdépendance des unités..., Il s'agit d'un facteur de contingence qu'on a intégré au niveau de l'analyse du lien du facteur produit et le système de contrôle de gestion et qu'on traité auparavant au niveau de notre thèse de façon séparée. Il est vrai qu'il s'agit de deux facteurs de contingence, produit, et organisation interne, mais pas tout à fait indépendant. Nous justifions notre choix de les traiter simultanément par le fait que l'organisation interne est influencée par les caractéristiques des produits.

³⁸ Par exemple à travers l'introduction de nouveaux indicateurs.

- Veille concurrentielle (afin d'être tout le temps au courant de ce qui se fait sur le marché et de connaître la tendance, nouveautés des produits au niveau du marché, principales gammes de produits proposées par les concurrents, données techniques sur les nouveaux produits de la concurrence : design, emballage, qualité et prix...),
- Les TDB et l'ensemble des indicateurs non financiers, qualitatifs et externes.

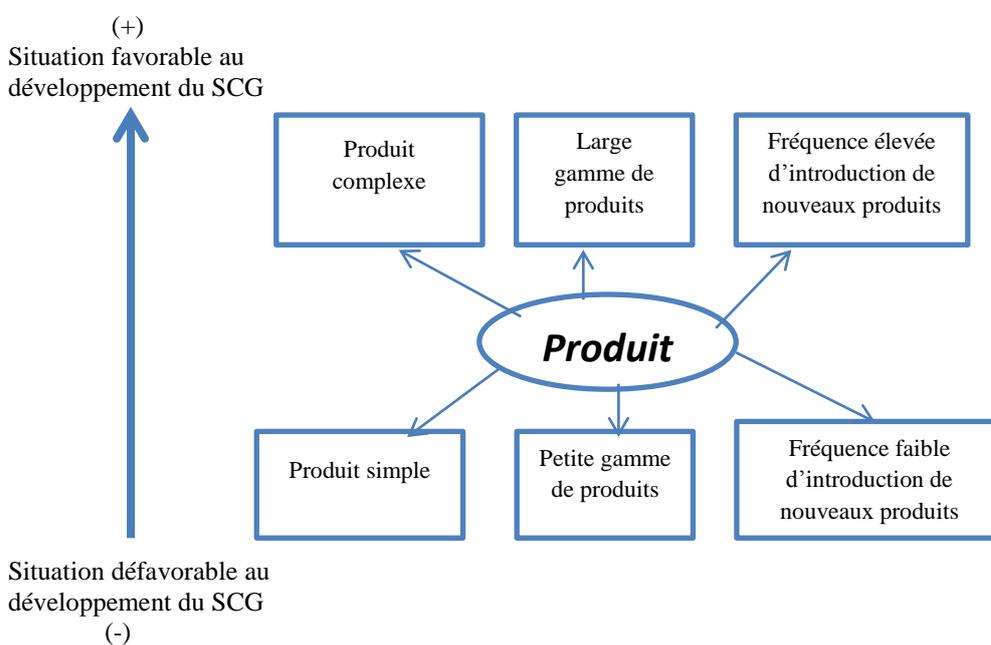
Les cas confirment que plus le produit est complexe, plus le système de contrôle de gestion est plus développés et plus le produit est simple plus le système de contrôle de gestion est moins rigoureux.

Il est nécessaire de mentionner que nous avons un cas au niveau de notre échantillon qui ne s'aligne pas au constat ci-dessus.

Au niveau de ce cas³⁹ le même facteur (produit complexe) n'a pas eu le même effet sur le système de contrôle de gestion. Au niveau de ce cas, le choix de faire un produit complexe a permis à la PME en question de se distancer de la rude concurrence au niveau du marché des produits qui sont plus simple.

Ce choix lui permet de se positionner dans un marché où il existe peu de concurrents et d'être dans une situation plus à l'aise. Cette situation a des retombés sur les pratiques de contrôle de gestion, notamment, les calculs des couts et les indicateurs du tableau de bord. Les systèmes de calcul de couts sont moins sophistiqués et il y a de moins en moins d'indicateurs de type externes liés au suivi de la concurrence et ceux de type qualitatif lié à la qualité des produits.

Figure N°25: L'impact du produit sur les systèmes de contrôle de gestion



Source : réalisé par nos soins

1-4-2-L'impact du facteur « clients » sur les systèmes de contrôle de gestion

Notre étude a révélé que « le client » est un des principaux facteurs qui conditionnent les systèmes de contrôle de gestion au niveau des PME. Selon les cas de notre échantillon, les caractéristiques du client sont:

³⁹ Il s'agit du cas 03.

- *La taille du client* : qui selon les cas étudiées peut être client de petite taille ou de gros clients,
- *Le niveau d'exigence des clients* : qui selon les cas étudiées peut être exigeants et difficile à satisfaire ou des clients faciles,
- *L'organisation des clients* : qui selon les cas étudiées peut être des clients organisés et disposant de systèmes de gestion formalisés ou des clients moins organisés disposant de système de gestion informel et qui travaillent toujours à l'ancienne,
- *Le nombre des clients* : les clients de la PME peuvent être nombreux, peu nombreux ou même très peu nombreux.

Nous constatons que la forme de contrôle de gestion adoptée est davantage organisée dans les PME qui ont un nombre important de clients et qui ont de gros et exigeants clients.

L'étude de terrain révèle que pour certains cas, les gros clients et les clients exigeants ont incité les PME à agir sur l'aspect managérial en restructurant et en réorganisant l'entreprise.

Par conséquent, des outils de contrôle de gestion ont vu le jour, plus particulièrement ceux relatives aux calculs des coûts, à la dimension client et à la dimension qualité des produits.

Les clients les plus exigeants et les plus structurés en terme d'organisations et de gestion imposent sur les PME d'anticiper leurs activités au minimum pour le moyen terme ainsi que d'avoir des d'informations relativement aux coûts et à la qualité plus précises lors des négociations commerciales.

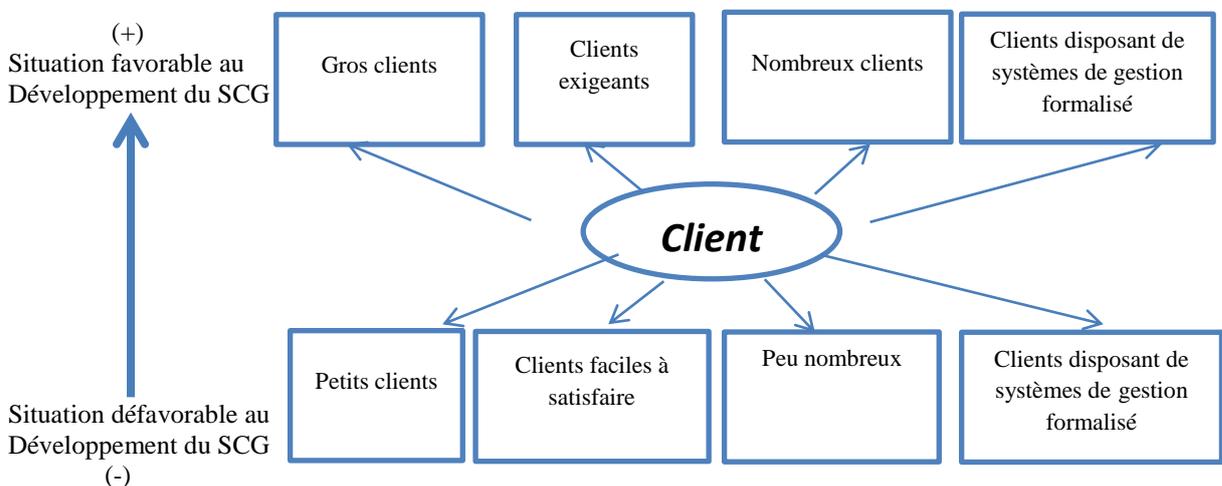
Dans cette situation, les clients se trouvent entrain de pousser les PME-fournisseuses vers la formalisation et la structuration involontairement.

Dans le cas échéant, et dans le cas où ces PME n'ont pas réagi à cette pression pratiquée par ces clients, elles risquent de perdre ces clients exigeants terme de qualité, de prix et de délais.

A partir de notre étude de terrain, on peut constater que les outils de contrôle de gestion qui émergent suite à l'effet du facteur clients s'inscrivent dans l'axe qualité, l'axe coûts, l'axe clients... Parmi ces outils, on peut citer : calcul des prix, satisfaction clients, fidélité des clients, suivi des commandes, fixation des prix, délais de livraison, etc.

En conclusion, on peut déduire que le système de contrôle de gestion est plus développé au niveau des PME qui ont de nombreux et d'exigeants clients.

Figure N°26: L'impact du « client » sur les systèmes de contrôle de gestion



Source : réalisé par nos soins

1-4-3-L'impact du facteur « le niveau d'informatisation du système d'information » sur les systèmes de contrôle de gestion

D'après les PME de notre échantillon, le système informatique représente une des dimensions fondamentales du contrôle de gestion, et ce, du fait que la concrétisation du contrôle de gestion est conditionné par la présence de l'informatique.

De manière générale, nous constatons que les systèmes de contrôle de gestion sont plus formalisés au niveau des PME ayant un niveau élevé d'informatisation.

Selon les cas de notre échantillon, le niveau d'informatisation qui peut être faible ou élevé est apprécié en fonction de des logiciels présents au niveau de l'entreprise⁴⁰. Trois type de logiciel ont été identifiés a partir de notre étude, il s'agit de:

- ERP (logiciel de gestion intégré),
- Logiciel de gestion personnalisé (adapté au besoin de la PME),⁴¹
- Logiciel standard, (deux type de logiciel standard ont été identifié : logiciel standard contenant plusieurs modules, a l'instar du module commercial, comptabilité, paie...etc. Logiciel standard contenant seulement le module facturation).

En plus des logiciels cités ci-dessus, la totalité des PME étudiées disposent et utilisent dans le cadre du contrôle de gestion le logiciel indissocié présent au niveau de toutes ordinateur (système d'exploitation qui permet à l'ordinateur de fonctionner Windows), Nous indiquons ici a Excel.

- D'après les propos des interviewés qui disposent de logiciel informatique standard ou simple, ces logiciels leur permettent d'assurer les activités classiques telle que le suivi de commandes, la facturation, le suivi des stocks, établir la paie. Au niveau de ces PME les activités d'analyse et de comparaisons se font avec le logiciel Excel.

Notre étude a révélé que l'étendu des activités auxquels le logiciel standard touche diffèrent d'une PME a une autre. Nous citons l'exemple d'une des PME de notre échantillon qui dispose d'un seul logiciel de facturation. Le dirigeant de cette PME s'appuie dans sa gestion sur des informations approximatives qu'il tire à partir de sa présence continuellement sur le terrain et son contact avec les clients et fournisseurs.

- Les dirigeants de PME disposant de logiciel de gestion personnalisé, déclarent que ces logiciels leur facilite la gestion de leurs entreprises en leur fournissant les informations nécessaires pour comprendre ce qui se passe au niveau de l'entreprise. Certains l'ont qualifié de support numéro 1 de gestion.
En plus des activités classiques (facturation, gestion des stocks, gestion des créances, gestion de la trésorerie...etc.), ce logiciel assure des informations spécifiques qui répondent aux besoins spécifiques du dirigeant.
On peut citer l'exemple des statistiques, des extractions de tendances, les graphes...etc.
De plus de la grande variété des informations que ce logiciel peut offrir, il assure l'information désirée à jour et à tout moment.

⁴⁰ La présence de logiciel que ça soit un ERP ou un logiciel simple, suppose la présence du matériel informatique (ordinateurs).

⁴¹ Ce qu'ait un logiciel personnalisé a déjà était expliqué au niveau de la présentation du système d'information des cas étudiés.

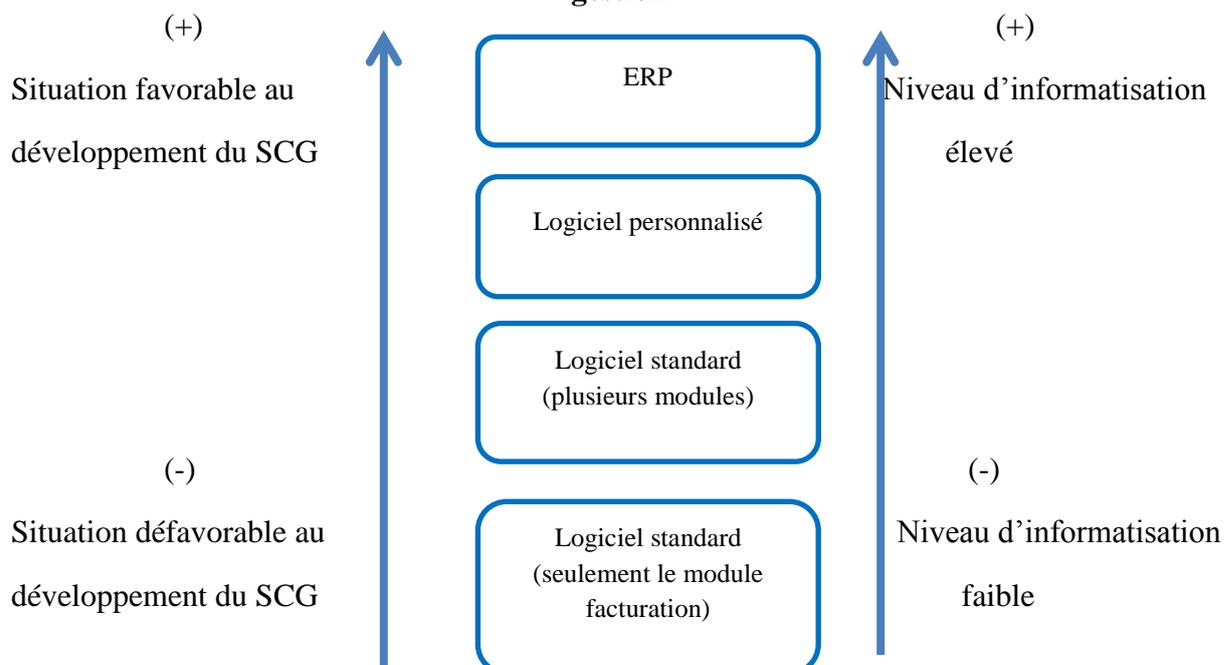
- Les PME disposant d'ERP déclarent ces logiciels couvrent quasiment toute les activités de l'entreprise. Selon ces PME, l'ERP offre plusieurs avantages relativement aux systèmes de contrôle de gestion, on peut citer :
 - L'ERP offre des tableaux de bord bruts,
 - La coexistence de plusieurs logiciels représente une opportunité pour effectuer des rapprochements et des comparaisons entre les différentes informations.
 - L'ERP assure des informations semi-à-jour
 - L'ERP accélère et facilite l'accès à l'information et permet de gagner énormément de temps.
 - L'ERP permet l'intégration des informations.
 - L'ERP permet d'optimiser l'effort.

Enfin notre étude a révélé que plus le niveau d'informatisation au sein de la PME est élevé, plus le système de contrôle de gestion est développé et ce à travers l'augmentation de la capacité technique de traitement que l'informatique assure.

Nous synthétisant l'impact de l'informatisation sur le système de contrôle de gestion dans ce qui suit :

- ✓ L'informatisation permet la consolidation et l'intégration des informations,
- ✓ Elle fait gagner énormément d'effort,
- ✓ Elle offre des délais courts et acceptables en terme production des informations ainsi qu'en termes d'accès à l'information,
- ✓ Elle fournit la possibilité de faire des comparaisons et des analyses plus profondes,
- ✓ Elle offre une meilleure coordination.

Figure N°27: L'impact du « niveau d'informatisation » sur les systèmes de contrôle de gestion



Source : réalisé par nous-même.

1-4-4-L'impact du facteur «l'environnement » sur les systèmes de contrôle de gestion

Notre étude montre que l'environnement dans lequel la PME opère a un impact remarquable sur son système de contrôle de gestion. Le dynamisme, la prévisibilité de l'environnement et l'intensité de la concurrence sont les trois dimensions de l'environnement révélées à partir des PME étudiées. Nous allons dans ce qui suit mettre en évidence l'impact des trois dimensions citées ci-dessus de façon individuelle.

1-4-5-L'impact du « dynamisme de l'environnement réglementaire, économique et technologique » sur le système de contrôle de gestion

Le dynamisme de l'environnement se trouve parmi les facteurs qui ont selon les personnes interrogées ont un remarquable effet sur leur système de contrôle de gestion. Relativement à cette dimension, l'environnement peut être stable ou instable. L'instabilité de l'environnement fait l'unanimité des PME quant à son éminent effet sur leurs systèmes de contrôle de gestion⁴².

Notre étude montre que l'instabilité de l'environnement peut provenir de plusieurs éléments de l'environnement, on peut citer :

- ✓ Le cadre réglementaire et administratif du pays,
- ✓ La conjoncture et la situation économique du pays,
- ✓ Le rythme de l'évolution technologique.

Nous constatons que le système de contrôle de gestion des PME ayant déclaré le dynamisme de l'environnement en tant que facteur déterminant, est plus développé et contient des outils orientés plus vers l'extérieur.

L'étude a montré que l'instabilité du cadre réglementaire et administratif ainsi que l'instabilité de la situation économique ont créé chez les dirigeants de PME ouvertes sur leur environnement, un besoin d'analyser et de mesurer l'incidence de ces mutations sur leurs entreprises d'une part, d'autre part, la situation de bouleversement dans laquelle les dirigeants se retrouvent assez souvent les rend plus exigeants quant aux informations relatives à l'environnement externe.

Cela leur offre un panorama sur le contexte réglementaire et économique du pays. De plus que ces circonstances les incitent à développer des outils de contrôle de gestion adaptés et plus sophistiqués afin de piloter l'entreprise dans un environnement instable.

Certaines PME de l'échantillon se retrouvent dans un contexte technologique à évolution rapide. Afin de faire face à l'instabilité perçue de l'environnement technologique, les dirigeants ont pris conscience du besoin d'avoir recours aux informations externes et non financières.

Cette situation a favorisé la parution d'un ensemble d'outils de contrôle de gestion, à l'instar de la veille technologique (à travers la présence au niveau des salons et foires) et l'introduction des indicateurs non financiers, qualitatifs et externes au niveau de TDB de l'entreprise.

⁴² Le cas 06 fait exception de ne pas évoquer l'environnement parmi les déterminants de leur système de contrôle de gestion, et ce du fait que l'environnement externe des PME du cas 06 se limite aux entreprises du groupe et à leurs clients. Enfin il est question d'un choix stratégique fait par le PDG du groupe 06.

1-4-6-L'impact du « niveau de prévisibilité de l'environnement » sur le system de contrôle de gestion

Le niveau de prévisibilité peut prendre deux positions, (forte prévisibilité, ou faible prévisibilité) et elle concerne deux éléments de l'environnement, les actions des concurrents et les goûts des clients.

Notre recherche a révélé que parmi l'ensemble des cas étudiés, un seul cas a déclaré le niveau de prévisibilité élevé. Ce niveau de prévisibilité élevé parvient des benchmarks reçus de chez les partenaires étrangers. Cela semble être un élément défavorable au développement des outils de veille et benchmarking de l'entreprise.

Même constat fait relativement à la prévisibilité des goûts des clients, au niveau du même cas, il est possible de prévoir les réactions des clients grâce aux échos reçus par les partenaires étrangers du moment où les nouveaux produits sont d'abord lancés à l'étranger puis en Algérie.

1-4-7-L'impact de « l'intensité de la concurrence » sur les systèmes de contrôle de gestion

Notre étude a affiché que plus la concurrence est présente est forte plus ils se retrouvent dans la nécessité de mettre en place des outils de contrôle de gestion plus sophistiqués qui leur permettent d'éviter les risques qui peuvent provenir de la concurrence.

Les cas de notre échantillon ont montré que la concurrence peut prendre de différentes formes, elle peut être:

- ✓ Concurrence locale ou concurrence internationale,
- ✓ Concurrence directe ou concurrence indirecte,
- ✓ Concurrence loyale ou concurrence déloyale (le marché parallèle),
- ✓ Concurrence forte concurrence faible.

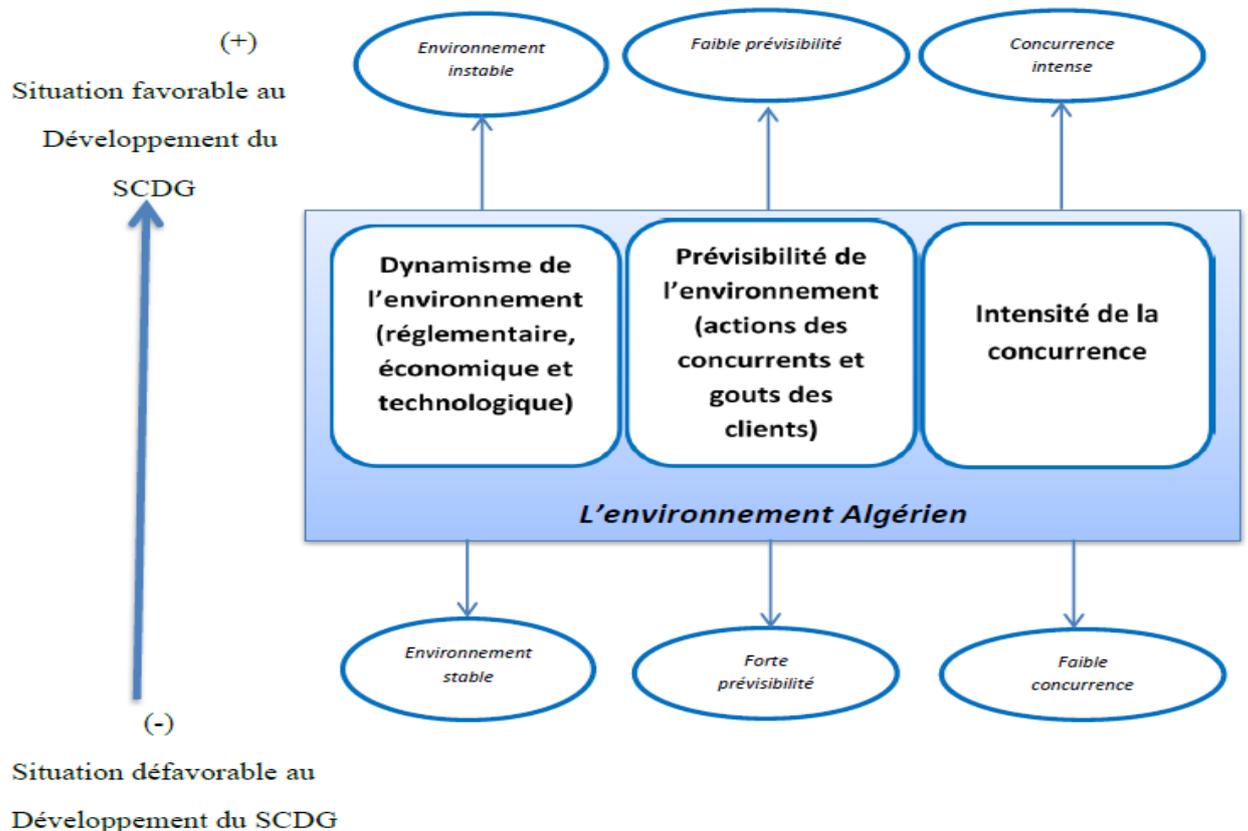
Afin de faire face à la concurrence, les dirigeants de PME ont plus besoin d'informations externes et non financières ce qui a favorisé la mise en place des outils de contrôle de gestion ci-dessous :

- Veille concurrentielle,
- introduire au niveau des tableaux de bord des indicateurs non financiers, qualitatifs et externes (nouvelautés des produits au niveau du marché, principales gammes de produits proposées par les concurrents, données techniques sur les nouveaux produits de la concurrence (design, emballage, qualité et prix...)).
- La mise en place d'outils permettant la comparaison avec les concurrents, à l'instar de : la fidélité des clients, gamme de produits proposées par les concurrents, etc.

Notre étude a fait connaître que le même contexte concurrentiel ne mènent pas forcément à avoir le même effet ou les mêmes réactions, nous constatons que l'environnement concurrentiel rude dans le quel opèrent les PME de l'échantillon a été pour la majorité des PME étudiées un levier ou un facteur favorable à l'enrichissement et le développement du contrôle de gestion.

À partir de notre échantillon, nous avons identifié un cas qui a déclaré qu'il opère dans un contexte concurrentiel intense mais qui a réagi différemment, le dirigeant de la PME en question a choisi de s'éloigner de la concurrence et faire des produits complexes dont le marché est moins concurrentiel que de rester dans un marché concurrentiel et développer des outils qui lui permet d'y faire face.

Figure N°28: L'impact du facteur «l'environnement » sur les systèmes de contrôle de gestion



Source : réalisé par nos soins.

1-4-8-L'impact du facteur « ressource humaine » sur le système de contrôle de gestion

Dans le cadre des entretiens que nous avons réalisé, plusieurs interviewées ont soulevé l'importance de la ressource humaine dans la mise en œuvre de la stratégie et dans le bon fonctionnement de l'entreprise de façon plus générale.

Les caractéristiques de la ressource humaine évoquées au niveau de notre étude sont :

- *Niveau de compétence* : qui selon les cas étudiées peut être élevé ou bas,
- *Degré de confiance* : qui selon les cas étudiées peut être élevé ou bas,
- *La discipline* : selon les cas étudiées, les employés peuvent être disciplinés ou indisciplinés,
- *La stabilité* : selon les cas étudiés, les employés peuvent être stables ou pas stables,
- *La loyauté* : qui selon les cas étudiées peut être élevée ou réduite,
- *La culture* : Il s'agit de la présence ou l'absence de la glorification du dur labeur chez les travailleurs.
- *Le niveau d'adhésion des acteurs dans le processus du contrôle de gestion* : qui selon les cas étudiées peut être élevé ou bas,
- *Les valeurs partagées au sein de l'entreprise* : Il s'agit d'un concept qui peut exister ou non dans l'entreprise.

La problématique de la ressource humaine a été soulevée presque par toutes les PME étudiées, et ce étant donné qu'elle est l'élément dans l'entreprise qui fait fonctionner tous les systèmes, y compris le SCG.

Etre confronté constamment à ce problème les a incité à chercher sans relâche les bons profils ensuite de les fidéliser.

Rechercher constamment les bons profils au sein de la PME représente un levier du système de contrôle de gestion, et ce pour plusieurs raisons, on peut citer :

Cela incite les PME à introduire au niveau des systèmes de contrôle de gestion des outils relatifs à la gestion des ressources humaines, à l'instar de :

- ✓ Au niveau des TDB, il existe des indicateurs qualitatifs tel que : Turn over, taux d'absentéisme.
 - ✓ Ratio qui met en relation la masse salariale et le CA,
 - ✓ La représentation de la masse salariale par rapport aux coûts.
- Suivi de la performance individuelle grâce à un système de primes remises aux commerciaux.
- ✓ Les manuels de procédures,
 - ✓ Les études des aléas des problèmes liés au facteur humain sur le coût (l'impact négatif du manque de compétence de la ressource humaine sur le coût) par exemple le suivi du taux de déchet et sa représentation par rapport au coût de revient.

Nous constatons que les PME exposées aux problèmes liées à la ressource humaine ont travaillé plus sur le développement de leurs systèmes de contrôle de gestion et ont davantage mis en place des outils leur permettant de mieux gérer ce problème.

Toutefois, ce constat n'est pas le même pour l'ensemble des cas, notre étude a révélé un cas qui a eu une réaction totalement inverse à la réaction des autres cas au manque de la ressource humaine qualifiée.

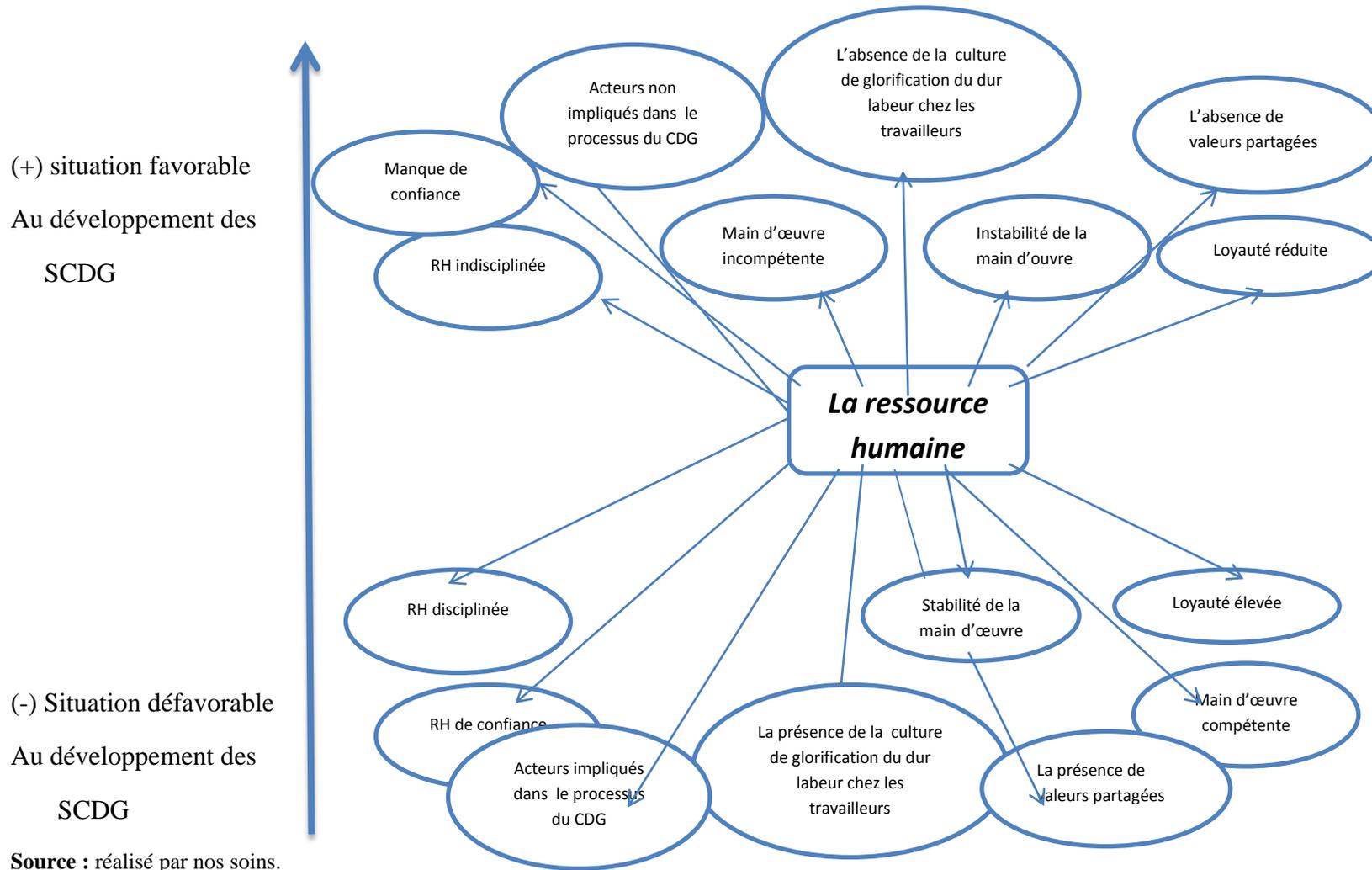
De ce fait, au lieu que le dirigeant de cette PME se consacre à son rôle de gérant et de développe des outils de gestion permettant de mieux maîtriser ce problème, il assure lui-même le volet technique souffrant du manque de compétence de la main d'œuvre.

Ce problème a de néfastes effets sur le développement du système de contrôle de gestion et sur le développement de l'entreprise de façon générale.

Relativement à la dimension ressource humaine et son impact sur les systèmes de contrôle de gestion, il y a lieu de mettre en exergue l'importance de l'adhésion des acteurs dans le processus du contrôle de gestion. Car se disposer des outils de contrôle de gestion ne signifie pas qu'ils sont opérationnels, il faut assurer le consentement des acteurs qui demeure la principale contrainte pour donner vie aux outils de contrôle de gestion.

Partager des valeurs tel que (être leader sur le marché et la recherche du perfectionnement continue) au sein de l'entreprise fait que tous les efforts sont fournis afin d'améliorer la performance de l'entreprise de manière continue. Dans un contexte pareil, il est tout à fait normal d'avoir un système de contrôle de gestion développée qui permettent de piloter l'entreprise à cet objectif.

Figure N°29: L'impact du facteur « ressource humaine » sur le système de contrôle de gestion



Source : réalisé par nos soins.

1-4-9-L'impact du facteur « caractère familiale de l'entreprise» sur les systèmes de contrôle de gestion

Le caractère familial de l'entreprise est déterminant aussi bien pour le développement de l'entreprise que pour leurs systèmes de contrôle de gestion.

Toutefois, la perception de personnes interrogées de ce facteur est différente, pour la plupart le caractère familial de l'entreprise freine le développement du système de contrôle de gestion de l'entreprise.

Les cas ayant évoqué le caractère familial en tant que facteur déterminant ont soulevé les points suivant :

- Le manque de consensus entre les actionnaires (membres de la même famille) sur l'idée d'investir et de développer l'activité de leurs entreprise, parce qu'ils préfèrent le gain rapide,
- Lorsque les dysfonctionnements parviennent des membres de la famille embauchés dans l'entreprise, le dirigeant ne peut pas agir efficacement,
- La pression de devoir dégager chaque année des bénéfices à distribuer sur les actionnaires rend les dirigeants plus prudents,
- Le dirigeant se préoccupe de l'avenir du bien de sa famille,
- L'explication de la performance managériale à la famille et à soi-même (déclaration d'un dirigeant de PME).

L'étude révèle que l'ensemble des éléments présentés ci-dessus ont un remarquable effet sur les systèmes de contrôle de gestion de ces PME, nous présenterons d'abord ceux perçus en tant que défavorables au contrôle de gestion.

L'étude montre que les associées (membres de la même famille) ont tendance à préférer le gain rapide, ils demandent donc les dividendes chaque fin d'année sans se soucier de l'investissement et du développement de l'activité de l'entreprise.

Cela n'encourage pas la PME à investir et à s'améliorer continuellement. Un contexte pareil rend les outils de contrôle de gestion moins sollicités. Donc plus la famille propriétaire n'a pas une vision de développement de l'entreprise plus les systèmes de contrôle de gestion son moins développé.

Un des cas étudiés a montré que lorsque c'est les membres de la famille embauchés au sein de l'entreprise familiale qui sont à l'origine de certains dysfonctionnement qui engendrent des contre-performance, le dirigeant ne peut pas agir de manière efficace par ce qu'il s'agit des membres de sa famille.

Donc le fait que des membres de la famille propriétaire font partie du personnel cela semble être un frein au développement du système de contrôle de gestion.

Le caractère familial de l'entreprise n'est pas toujours perçu par toutes les personnes interrogées en tant que frein au développement des systèmes de contrôle de gestion.

Un des dirigeants a révélé que le fait qu'il gère l'entreprise de sa propre famille, cela l'incite à développer les outils lui permettant d'effectuer des analyses plus fines des résultats à sa propre personne d'une part et aux actionnaires d'autre part. Autrement dit, il déclare que les outils de contrôle de gestion lui permettent d'expliquer sa performance managériale.

Le fait que l'entreprise appartient à la famille du dirigeant, cela le rend plus préoccupé par la performance du bien familiale, par conséquent il cherche à s'assurer que les actions courantes sont cohérentes avec les objectifs stratégiques qu'il a tracé.

C'est pour cette raison que le dirigeant accorde une grande importance aux outils de contrôle de gestion, plus particulièrement aux indicateurs de type financier.

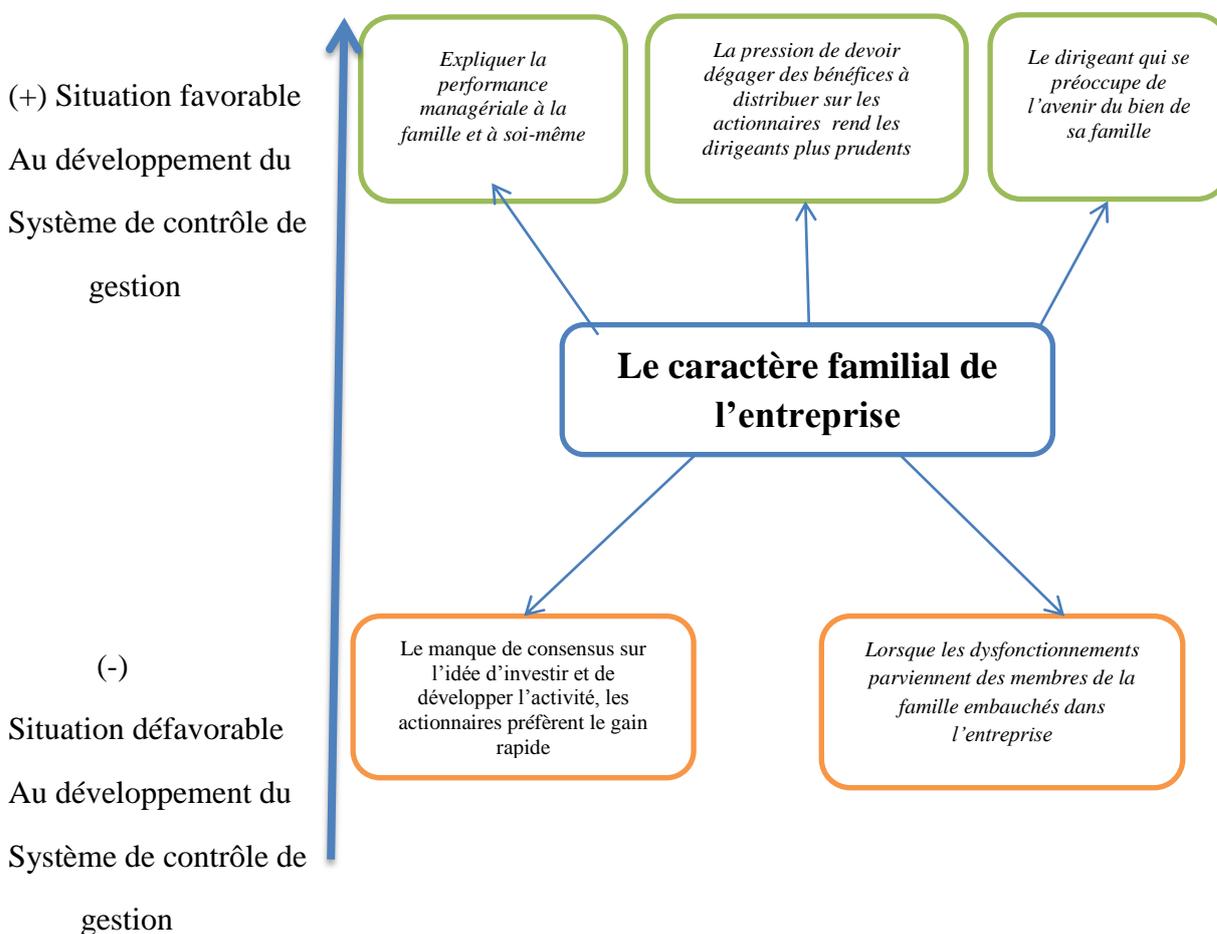
Devoir dégager chaque année des bénéfices et les distribuer aux actionnaires met les gérants sous pression, cela les rend plus prudent, et de cette façon ils prennent moins de risques en matière d'investissement. Ceci rend l'horizon de prévisions très court et freine le développement de l'entreprise.

Nous constatons que lorsque la composante familiale domine au sein de l'entreprise, cela peut avoir deux types d'effet sur les systèmes de contrôle de gestion des PME, il peut être positif comme il peut être négatif.

Concernant l'effet négatif, il est constaté sur le développement de l'entreprise et cela se répercute nettement sur le développement des pratiques de contrôle de gestion qui se manifestent nettement invisible et informel.

Le deuxième effet est positif, il se concrétise par le développement d'outils souvent qui permettent le suivi et l'analyse des résultats et limités aux aspects financier et ouvert sur l'interne, nous constatons aussi ce facteur n'autorise qu'un horizon de prévision à court terme.

Figure N°30: L'impact du facteur « caractère familial de l'entreprise» sur les systèmes de contrôle de gestion



Source : réalisé par nos soins.

1-4-10-L'impact du facteur « relation avec la banque» sur les systèmes de contrôle de gestion

A partir de quelques PME étudiées nous avons pu constater que la relation que ces PME ont avec leurs banques a une incidence sur leurs systèmes de contrôle de gestion.

Dans le cadre de la relation (PME/Banque) , les éléments ci-dessus ont été évoqués :

- **La nature de la relation (PME/Banque):** qui selon les cas étudiées peut être superficielle (juste pour la réalisation des opérations d'importations de la matière première de l'étranger) ou relation profonde (qui comprends les importations, les crédits de fonctionnement, les crédits d'investissement...etc.)
- **Les sommes que la banque a mis à la disposition de la PME :** qui selon les cas étudiées peut être de grande ou petite somme d'argent.

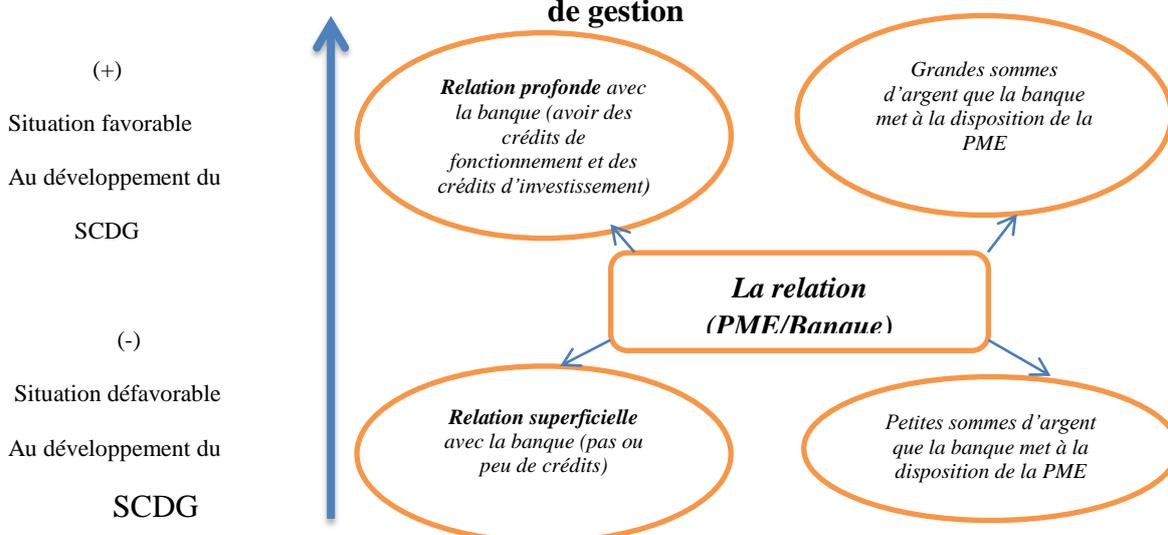
Deux catégories de PME ont été identifiées à partir de notre échantillon, la première catégorie est celle des PME qui choisissent l'autofinancement pour agrandir leur business et ont des relations superficielles avec la banque. Ce choix justifie en grande partie le faible rythme de développement de ce type de PME et le stade primitif dans lequel se trouve leur système de contrôle de gestion.

A l'opposé, nous avons identifié une deuxième catégorie de PME, celles qui ont choisi de rentrer en partenariat avec leurs banques afin d'assurer les ressources financières nécessaires à la réalisation de leurs plans de développements. En réponse aux exigences de la banque, la PME est portée à fournir lui régulièrement les informations qu'elle requiert, il s'agit des budgets (budget prévisionnel annuel et budget d'investissement), compte de résultats prévisionnel, bilan prévisionnel, situation comptable, évolutions du chiffre d'affaire.

Afin de maintenir la relation (PME/Banque), ces PME sont contraintes d'avoir leurs comptabilité à jour et de développer un système de contrôle de gestion capable de répondre à ce besoin en information exprimé par leurs banques.

Nous constatons donc que le système de contrôle de gestion est plus développé au niveau des PME qui ont de profondes relations avec les banques et qui ont fait de gros crédits.

Figure N°31: L'impact du facteur « relation avec la banque» sur les systèmes de contrôle de gestion



Source : réalisé par nos soins.

1-4-11-L'impact du facteur « structure organisationnelle» sur les systèmes de contrôle de gestion

Notre étude a révélé que « la structure organisationnelle de l'entreprise» est un des facteurs qui conditionnent les systèmes de contrôle de gestion au niveau des PME.

Selon les cas de notre échantillon, les caractéristiques qui définissent la structure organisationnelle de l'entreprise sont :

- *Les unités internes de l'entreprise* : qui selon les cas étudiées peuvent être fortement liées (interdépendantes) ou indépendantes,
- *Le niveau de complexité de la structure organisationnelle*: qui selon les cas étudiées peut être élevée ou faible,
- *Le niveau de centralisation* : qui selon les cas étudiées peut être élevée ou faible.

La plupart des personnes interrogées ont déclaré que la structure organisationnelles de leurs entreprise est simple. Au niveau de notre échantillon, seulement un cas a révélé avoir une structure organisationnelle complexe.

La principale raison derrière cette structure complexe est le fait qu'il dispose de plusieurs sièges, dépôts, points de distribution (partenaires), etc. En réponse à ce besoin de centralisation, d'harmonisation et de coordination, les outils ci-dessous ont été mis en place :

- des procédures internes qui s'appuient principalement sur les solutions informatiques (tablettes et ERP) ont été développées,
- Les reporting sont plus fréquents,
- Les systèmes de travail ont été standardisés (la même nomenclature des produits, la même codification des clients,) et ce afin de pouvoir centraliser et consolider les informations et faire toutes les analyses désirées au temps voulu.

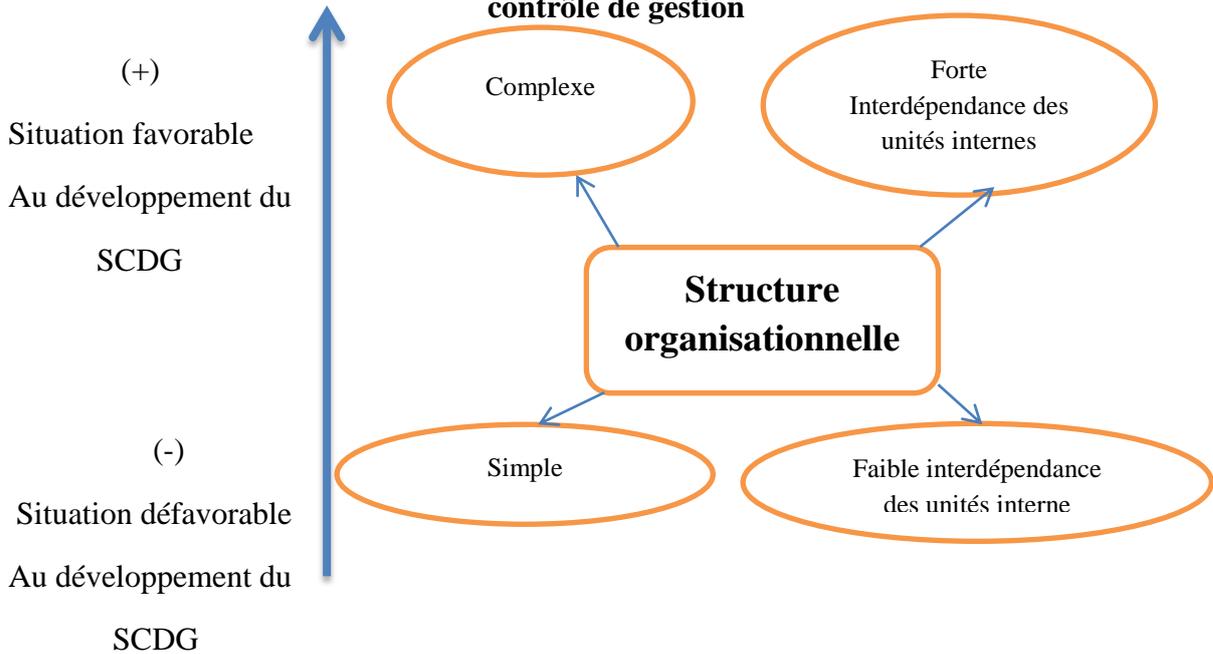
En ce qui concerne l'interdépendance des unités, un des cas étudiées a déclaré avoir une forte interdépendance des unités, il précise que cette connexité implique des échanges, coordination et coopération entre les différents services (service, marketing et approvisionnement, service, design et publicité, service de la production...).

De ce fait, les outils de contrôle de gestion sont les mieux placés pour assurer la cohérence globale à l'intérieur de l'entreprise.

Relativement au niveau de centralisation, nous constatons que l'écrasante majorité des cas ont des structures centralisées autour du dirigeant de la PME. A l'exception de deux cas, (cas 04 et cas 06). Le cas 04 qui dispose de plusieurs sièges, partenaires sur tout le territoire national et dépôts et qui déclare une nécessité de centralisation.

Nous constatons que le contrôle de gestion adopté est davantage développé dans les PME qui ont une structure organisationnelle complexe, décentralisée et au niveau desquelles il existe une interdépendance entre les unités interne.

Figure N°32: L'impact du facteur « structure organisationnelle» sur les systèmes de contrôle de gestion



Source : réalisé par nos soins.

1-4-12-L'impact du facteur « Fournisseur partenaire» sur les systèmes de contrôle de gestion

Notre étude a révélé que dans les cas où il se trouve un ou des « Fournisseurs partenaires» cela a un effet remarquable sur le système de contrôle de gestion de la PME.

D'une part, le fait d'avoir des fournisseurs partenaires exige sur la PME de :

- Se fixer *des objectifs de ventes bien claires* : Cela lui permet de convaincre le fournisseur qu'il peut obtenir des parts de marché en Algérie,
- Mettre en place *des indicateurs de type qualité* qui permettent de gagner la confiance du fournisseur sur la capacité de la maîtriser la production, offrir un produit de la même qualité de celle du fournisseur,
- Fournir constamment aux fournisseurs les reportions qu'ils demandent.

Nous constatons que les PME ayant des fournisseurs partenaires développent plus leurs systèmes de contrôle de gestion et ce afin de gagner leurs confiance et afin de conserver les relations avec eux qui leurs dégagent beaucoup d'avantages.

1-4-13-L'impact du facteur « profils du dirigeant» sur les systèmes de contrôle de gestion

Le profil du dirigeant influence de manière significative le système de contrôle de gestion de son entreprise.

A partir des cas que nous avons étudiés, les éléments relatifs au profil du chef d'entreprise qui détermine leurs systèmes de contrôle de gestion sont :

- *Le rôle du dirigeant dans l'entreprise* : qui selon les cas étudiées peut être plus dans le niveau stratégique ou plus dans le niveau opérationnel,

- *Le but du dirigeant* : qui selon les cas étudiées peut être plus croissance ou plus l'indépendance de son entreprise.
- *Le fait que dirigeant ait un esprit d'analyse et gout pour les chiffres,*

- **Le rôle du dirigeant**

Notre étude de terrain a montré que les dirigeants qui n'interviennent pas ou qui interviennent peu dans l'activité opérationnelle, se consacrent plus au développement de leurs entreprises et à l'élaboration de stratégies.

Le fait qu'ils se vouent à la dimension stratégique et à l'anticipation des étapes futures de leurs entreprises, ceci les rend plus exigeant quant aux systèmes contrôle de gestion. Cela dit qu'ils requièrent plus d'indicateurs, plus de détails, avec une fréquence plus élevés.

A l'opposé, les dirigeants qui se sont montrés plus impliqués dans les activités opérationnelles de leur entreprises déclarent ne pas vraiment avoir besoin un systèmes de contrôle de gestion étant donné qu'ils ont toute l'activité sous leurs yeux. Encore plus loin,, ils trouvent que ne pas être sur le terrain dissimule beaucoup d'informations et ne permet pas de voir les vrais dysfonctionnements.

Selon ce groupe de dirigeants, le terrain permet aussi d'obtenir des résultats rapidement et par conséquent être plus efficace.

Nous constatons que le contrôle de gestion adopté est davantage développé dans les PME dont le dirigeant se place plus dans le niveau stratégique que dans les PME dont les dirigeants sont plus impliqués dans le niveau opérationnel.

- **Le but du dirigeant⁴³**

Le deuxième élément relatif au profil du dirigeant ayant un effet sur leurs systèmes de contrôle de gestion est « le but du dirigeant ».L'étude a montré que les dirigeants pour lesquels la croissance et le développement sont essentiel, disposent de système de contrôle de gestion plus sophistiqués que les dirigeants qui se soucient plus de l'indépendance de leurs entreprises, ils préfèrent donc l'autofinancement et évitent toutes sortes d'endettement au détriment de la croissance.

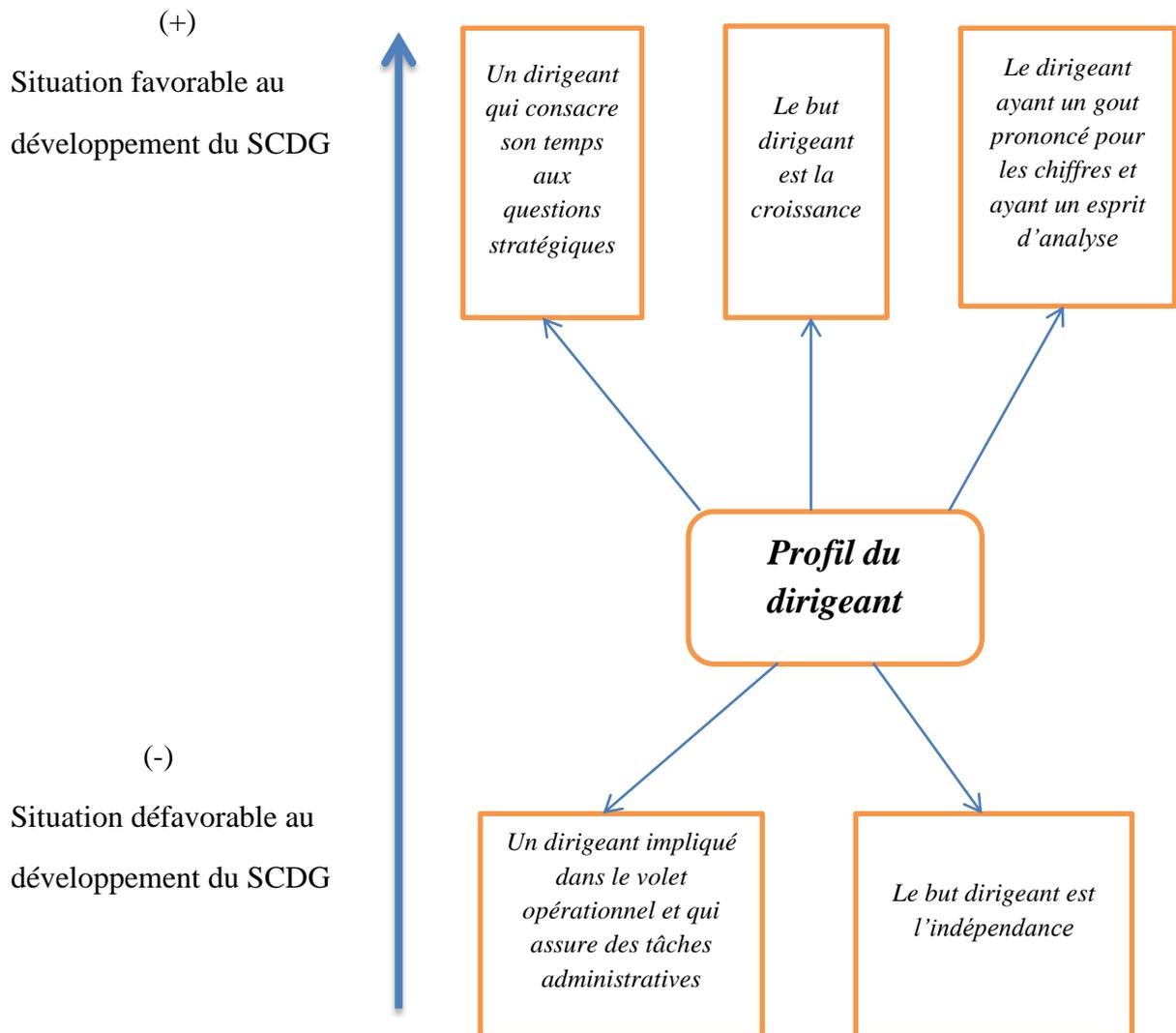
- **Le fait que dirigeant ait un esprit d'analyse et goût pour les chiffres**

A partir des cas étudiées, nous avons constaté que la formation du dirigeant n'a pas vraiment d'effet sur leurs systèmes de contrôle de gestion, cependant ce n'est le type et/ou les années de formation du dirigeant (formation de gestionnaire ou non) qui déterminent leurs systèmes de contrôle de gestion, c'est plutôt le fait que le dirigeant a un esprit d'analyse ou non et aussi le fait qu'il a un goût prononcé pour les chiffres ou non.

Nous concluons donc que le contrôle de gestion est plus développé est plus complexe dans les PME dont le dirigeant a un remarquable esprit d'analyse et a un gout prononcé pour les chiffres.

⁴³ A partir de notre étude de terrain, nous avons constaté que la stratégie de l'entreprise est étroitement lié au but du dirigeant, cela dis que si le dirigeant par exemple poursuit un but de croissance, la stratégie mise en place au niveau de son entreprise est une stratégie de croissance.

Figure N°33: L'impact du facteur « profil du dirigeant » sur les systèmes de contrôle de gestion



Source : réalisé par nos soins.

Conclusion du Chapitre 06

Au niveau de ce chapitre nous avons exposé les facteurs d'ordre interne, externe, et ceux liés au profil du dirigeant qui déterminent ces systèmes de contrôle de gestion des entreprises étudiées. Nous avons ensuite approfondi les liens existants entre les systèmes de contrôle de gestion et leurs facteurs déterminants.

L'hétérogénéité constatée au niveau des systèmes de contrôle de gestion des PME étudiées résulte d'influences d'un ensemble de facteurs que nous pouvons organiser au tour de trois groupes de facteurs.

L'analyse contingente a fait révéler des facteurs organisationnels qui proviennent des caractéristiques de la PME, des facteurs environnementaux qui émanent de l'environnement dans lequel ces PME opèrent et enfin les facteurs comportementaux liés au profil du dirigeant de la PME.

A partir de notre étude empirique, les facteurs les plus remarquables sont :

- Facteurs internes (structure organisationnelle, le produit réalisé par l'entreprise, l'informatisation du système d'information, l'activité de l'entreprise, la taille de l'entreprise...).
- Les facteurs d'ordre externe les plus fameux sont: les clients, la concurrence, le marché de la ressource humaine, le cadre réglementaire et administratif, les partenaires et enfin les actionnaires.
- Enfin nous avons constaté une diversité des profils du dirigeant, les éléments relatifs au profil du dirigeant que nous avons répertorié sont (le rôle assuré par le dirigeant, son but, les traits de personnalité, ses expériences antérieures...)

Nous avons pu remarquer que plusieurs facteurs ont été évoqués de manière significative et récurrente. Toutefois, certains de ces facteurs sont perçus sous des angles différents. Cela suppose que le même facteur peut avoir un impact dissemblable, ainsi son incidence sur le système de contrôle de gestion est profonde au niveau d'un cas, et elle est moins profonde dans un autre cas.

Il est de même à signaler que dans certains cas, le même facteur peut avoir des effets totalement opposés sur les systèmes de contrôle de gestion. Relativement à ce constat, nous pensons qu'il convient de tenir compte du rôle central du dirigeant dans la conception de son système de contrôle de gestion.

Les résultats de l'analyse contingente ont profondément contribué à la compréhension de la réalité hétérogène des systèmes de contrôle de gestion au niveau des PME étudiées.

Il est de même essentiel de préciser que les influences de l'ensemble des facteurs présentés ci-dessus s'exercent sur le niveau de développement des systèmes de contrôle de gestion.

Nous précisons qu'au niveau de notre thèse le système de contrôle de gestion est plus développé lorsque:

- La fréquence de production des outils de contrôle de gestion est élevée (suivi régulier),

- Les outils de pilotage sont plus détaillés et les indicateurs utilisés sont d'une plus grande variété (quantitatifs et qualitatifs, orientés en internes et aussi orientés en externe, financier et non financier...),
- L'horizon de prévision est plus long (lorsque la PME a une grande capacité de prévision et d'anticipation),
- Le nombre d'acteurs impliqué dans le contrôle de gestion est plus important.

Enfin, pour de comprendre la réalité des systèmes de contrôle de gestion au niveau des PME, nous avons réalisé une analyse approfondie des liens qui existent entre les facteurs (organisationnels, environnementaux et comportementaux) d'une part, et d'autre part les systèmes de contrôle de gestion des PME de notre échantillon.

Cette analyse nous a permis de ressortir trois groupes de facteurs.

Les facteurs défavorables au développement et à la structuration des systèmes de contrôle de gestion (les freins, obstacles), les facteurs favorables au développement et à la structuration des systèmes de contrôle de gestion (leviers) et enfin un groupe de facteurs neutres.

Synthèse du chapitre 0 6

Chapitre 06 : Résultats et interprétation

Section 01 : Les déterminants des systèmes de contrôle de gestion dans les treize PME

Section 02 : Analyse thématique et interprétation des résultats

Objectifs du chapitre 06

- Identifier les facteurs d'ordre interne, externe, et ceux liés au profil du dirigeant qui déterminent les systèmes de contrôle de gestion présentés au niveau de la section précédente.
- Nous visons d'enrichir les résultats et d'aboutir à des résultats plus parlant à partir d'une analyse transversale (thématique), enfin nous cherchons à montrer les liens existant entre les SCDG et les facteurs déterminants.

Résultats

• L'hétérogénéité constatée au niveau des systèmes de contrôle de gestion des PME étudiées résulte d'influences d'un ensemble de facteurs organisationnels, des facteurs environnementaux et enfin les facteurs comportementaux liés au profil du dirigeant de la PME.

• Les facteurs les plus remarquables sont :-Facteurs internes (structure organisationnelle, le produit réalisé par l'entreprise, l'informatisation du système d'information, l'activité de l'entreprise, la taille de l'entreprise...). - Les facteurs externe: les clients, la concurrence, le marché de la ressource humaine, le cadre réglementaire et administratif, les partenaires et enfin les actionnaires. -les éléments relatifs au profil du dirigeant sont (le rôle assuré par le dirigeant, son but, les traits de personnalité, ses expériences antérieures...)

• Certain facteurs de contingence peuvent avoir un impact dissemblable. Relativement à ce constat, nous pensons qu'il convient de tenir compte du rôle centrale du dirigeant dans la conception de son systèmes de contrôle de gestion.

Les résultats de l'analyse contingente ont profondément contribué à la compréhension de la réalité hétérogène des systèmes de contrôle de gestion au niveau des PME étudiées.

L'analyse nous a permis de ressortir trois groupes de facteurs. Les facteurs défavorables au développement et à la structuration des systèmes de contrôle de gestion (les freins, obstacles), les facteurs favorables au développement et à la structuration des systèmes de contrôle de gestion (leviers) et enfin un groupe de facteur qui n'a pas un effet significatif.

Conclusion de la partie II

Conclusion de la partie II :
Etude empirique du contrôle
de gestion dans les PME

Conclusion de la partie 02

Dans le cadre de notre travail doctorale nous visons la compréhension du phénomène du contrôle de gestion dans le contexte spécifique de la PME. Plus précisément, notre objectif est de comprendre les liens existants entre les attributs de la PME, les spécificités de son contexte et le profil de son dirigeant d'une part et les systèmes de contrôle de gestion de ces entreprises d'autre part.

Cette seconde partie de la thèse a été consacrée au cadre empirique de notre recherche doctorale. Nous avons d'abord présenté la méthodologie de recherche adoptée en affichant notre positionnement épistémologique et notre démarche générale de la recherche. Nous avons ensuite présenté les résultats de notre investigation.

Ainsi, dans le cadre du chapitre quatre (04), nous avons présenté d'une façon détaillée nos choix méthodologique. Il s'agit d'une posture interprétativiste, basée sur un mode de raisonnement abductif, cette posture nous a amené à choisir une méthodologie qualitative reposant sur trois techniques de recueil de données (entretien semi directif, documentation, observation).

Après la collecte des données et la retranscription des entretiens, nous les avons condensés et catégorisés afin de faire émerger des liaisons qui permettent de comprendre le phénomène étudié, la méthode de l'analyse du contenu de type "thématique" a été employée.

Les chapitres cinq (05) et six ont été ensuite consacré à la présentation des résultats de l'étude empirique qualitative. Dans le cadre de laquelle, une analyse des systèmes de contrôle de gestion des treize (13) PME Algériennes a été réalisés, puis l'ensemble des facteurs d'ordre interne, externe et ceux relatif au profil du dirigeant qui déterminent leurs systèmes de contrôle de gestion ont été présentés et examinés.

A partir de cette étude empirique, nous avons pu montrer que ces PME font recours essentiellement à trois types d'outils (outils de prévision, outils de suivi et outils d'analyse). Plusieurs constats sont issus de l'analyse de ces systèmes de contrôle de gestion :

- Les outils de prévision utilisés au niveau des PME étudiées sont les budgets prévisionnels et des plans prévisionnels. Pour la plus part d'entre elles les prévisions sont à court terme et couvrent essentiellement la production, les ventes, les coûts, les marges, les résultats et les investissements. Les outils de prévision identifiés sont d'une remarquable diversité sur le plan degré de complexité et sur le plan horizon de prévisions.
- Les outils de suivi se matérialisent essentiellement par les tableaux de bord et par le contrôle budgétaire. Le tableau de bord est pratique très répandue utilisé par les dirigeants afin de détecter les anomalies qui nécessitent des actions correctrices. Les tableaux de bord identifiés sont donc : multidimensionnels, on y retrouve des informations hétérogènes, complexes sur le plan technique, la comparaison se fait par rapport à des données antérieurs, la fréquence de parution est essentiellement mensuelle.
- Sur le plan organisationnel la comptabilité analytique est inexistante au niveau des PME étudiées, toutefois le calcul des couts semble être une pratique essentielle pour elles afin de fixer les prix de vente, afin de calculer les marges et enfin pour analyser les charges. Il est aussi à pointer du doigt que les calculs des couts sont effectués essentiellement au lancement d'un nouveau produit, ils sont aussi occasionnés dans le cas de hausse des éléments qui constituent le cout. La majorité des cas ont cité les éléments qui rentrent dans le calcul sans autant préciser la méthode utilisée pour répartition de ces différentes charges.

- D'autres outils de contrôle de gestion ont été identifiés, il s'agit de veille concurrentielle, reporting sur l'environnement externe, benchmarking externe, veille technologique, les procédures opérationnelles, manuel de procédures (aspect technique), activités de contrôle routinier (les inventaires, la vérification des états clients...), les réunions mensuelles et PV de réunion. En plus d'autres outils à l'instar de (flaire et les contrôle aléatoires, l'observation : A travers les visites sur le terrain (dépôts, atelier).
- L'étude a montré que le rôle du contrôle de gestion est de fournir un support pour la décision et offre la possibilité d'expliquer et de suivre les résultats et la performance de façon globale ainsi que de façon détaillée.
- Le service contrôle de gestion et le poste contrôleur de gestion n'existent pas au sein de l'écrasante majorité des PME de notre échantillon. Ainsi c'est le dirigeant qui assure le contrôle de gestion seule ou en collaboration avec d'autres acteurs (comptable financier, les responsables des services). Par ailleurs, le dirigeant est le principal utilisateur des outputs du contrôle de gestion.
- L'hétérogénéité constatée au niveau des systèmes de contrôle de gestion des PME étudiées résulte d'influences d'un ensemble de facteurs organisationnels, des facteurs environnementaux et enfin les facteurs comportementaux liés au profil du dirigeant de la PME.
- Les facteurs les plus remarquables sont :
 - Facteurs internes* (structure organisationnelle, le produit réalisé par l'entreprise, l'informatisation du système d'information, l'activité de l'entreprise, la taille de l'entreprise...);
 - Les facteurs externe* (les clients, la concurrence, le marché de la ressource humaine, le cadre réglementaire et administratif, les partenaires et enfin les actionnaires);
 - Les facteurs liés au profil du dirigeant* (le rôle assuré par le dirigeant, son but, les traits de personnalité, ses expériences antérieurs...).
- Certain facteurs de contingence ont eu un impact dissemblable sur les différents systèmes de contrôle de gestion. Relativement à ce constat, il convient de tenir compte du rôle central du dirigeant dans la conception de son système de contrôle de gestion.
- Les résultats de l'analyse contingente ont profondément contribué à la compréhension de la réalité hétérogène des systèmes de contrôle de gestion au niveau des PME étudiées. Elle nous a permis de ressortir trois groupes de facteurs. Les facteurs défavorables au développement et à la structuration des systèmes de contrôle de gestion (les freins, obstacles), les facteurs favorables au développement et à la structuration des systèmes de contrôle de gestion (leviers) et enfin un groupe de facteur qui n'a pas un effet significatif.

Conclusion générale

Conclusion générale

Cette thèse a pour objet de comprendre comment les facteurs de contingence organisationnels et environnementaux d'une part, individuels et comportementaux d'autre part influencent-ils les systèmes de contrôle de gestion des PME Algériennes ?

En vue d'atteindre cet objectif, nous avons scindé notre thèse en deux parties. La première partie porte sur une revue de littérature qui offre un cadre théorique à notre sujet. Pour ce qui est de la seconde partie, nous l'avons consacré à l'étude du terrain afin d'apporter des éléments de réponses à nos interrogations.

1- Synthèse de la présente recherche doctorale

1-1-Apport de la partie 01 « revue de littérature »

La première partie qui s'étale sur trois (03) chapitres comprend l'état des connaissances et les différents acquis et travaux relatifs à notre problématique de recherche. L'état de l'art conçu nous a servi de base solide pour la compréhension du phénomène étudié. De plus elle nous a permis de mettre en exergue les particularités du domaine croisé du contrôle de gestion et de la PME. On peut résumer l'apport de notre « revue de littérature » de la manière suivante:

- l'angle d'attaque que nous avons adopté afin de comprendre les systèmes de contrôle de gestion mis en œuvre au niveau des PME est le « contrôle organisationnel ». Ce choix a été fondé sur le constat fait par NOBRE. T ET ZAWADZKY. C (2014) « *Les failles dans les recherches sur le contrôle de gestion en PME montrent que : afin de mieux rendre compte des mécanismes mis en œuvre par les acteurs, il est nécessaire de le considérer sous une forme plus large, se rapprochant du contrôle organisationnel.* »
- En langue française, le vocable « contrôle » a deux connotations, au niveau de notre thèse nous adoptons celle qui s'appuie sur l'idée de maîtrise. A partir de l'ensemble des définitions présentées, l'objectif premier du « contrôle » est de parvenir aux comportements désirés permettant de conduire l'entreprise dans un sens voulu et préalablement connu par les managers de l'entreprise. Le contrôle est alors défini comme un processus d'action locale ou globale sur l'action organisée, ce que l'on nommera contrôle organisationnel (contrôle « de » et « dans » l'organisation).
- Au niveau de l'organisation, Plusieurs modes de régulations existent, dont la hiérarchie, la réglementation, le marché... les différentes combinaisons entre les régulateurs ainsi que la prédominance de certains par rapport à d'autres donne naissance à des modes de fonctionnement avec des caractéristiques distincts et qui ont des conséquences sur la motivation des individus. A partir de littérature que nous avons présentée, nous avons constaté la richesse et la diversité des contrôles dans une organisation, aussi nous avons conclu que chaque entité développe ses propres contrôles.
- Le contrôle de gestion est une sous composante du contrôle organisationnel. Il ne répond pas à une obligation légale, mais constitue le résultat d'une volonté, à un moment donné de mettre certains éléments sous contrôle.
- Il existe un manque de consensus au niveau de la définition du « contrôle de gestion », du moment où plusieurs définitions existent.

- L'ensemble des définitions nous ont permis de synthétiser que le contrôle de gestion devra être flexible et tenir compte les spécificités de chaque contexte et de chaque situation. Il est donc souvent présenté comme étant le processus qui fournit aux managers les informations nécessaires pour : anticiper les actions, et prendre les meilleures décisions, suivre les réalisations en fonction des objectifs poursuivis, rendre compte des résultats obtenus. C'est-à-dire piloter l'entreprise dans le sens voulu et ce en impliquant l'organisation toute entière.
- La revue de littérature a montré que le contrôleur de gestion ne concoure qu'à une partie du contrôle de gestion et que ce dernier se déroule aussi sans contrôleur de gestion. Les managers à leur tour sont les principaux vecteurs. Nous touchons l'aspect impersonnel du contrôle de gestion, du moment où approche en terme de processus s'impose en incitant de se focaliser sur les missions du contrôle de gestion plutôt que sur les personnes qui en sont en charge.
- Il se trouve que la mondialisation de l'économie, l'arrivée de l'Euro, l'irruption des nouvelles technologies de l'information et de la communication (NTIC), la dérèglementation et la libéralisation des marchés traduisent ces bouleversements sont à l'origine des mutations du contrôle de gestion. Ainsi, le contrôle de gestion à montrer sa capacité de s'adapter et ce afin de continuer à jouer son rôle dans l'entreprise.
- La communauté des chercheurs en contrôle de gestion évoquent clairement l'adaptation du contrôle de gestion en termes de missions, pratiques, etc aux mutations qui ont marqué l'environnement ces dernières années. Le plus souvent, la description du contrôle de gestion « moderne » est associée à un certain nombre de concepts : Intelligence organisationnelle (amélioration continue), logique de pilotage de la performance, lien plus fort avec la stratégie (logique stratégique opérationnelle, prise en compte des risques). La principale mission du contrôle de gestion est le pilotage en ses deux dimensions : le pilotage de la performance et le pilotage du changement.
- Afin de justifier théoriquement le recours au contrôle de gestion, une analyse de son émergence dans l'entreprise a été réalisée en deux temps et ce en mobilisant un ensemble de théories : d'abord, une analyse « macro-organisationnelle » qui porte sur les changements de l'environnement, suivi d'une analyse « micro-organisationnelle » des bouleversements au niveau des interdépendances des unités et des caractéristiques des activités causés par les changements dans l'environnement (phénomènes internes à l'organisation).
- A l'issue de cette analyse, deux logiques se distinguent. La première approche est issue de l'analyse macro organisationnelle. L'ensemble des théories mobilisées dans le cadre de cette analyse s'appuient sur l'idée « homogénéisation des organisations », de ce fait cette approche correspond aux pratiques de contrôle de gestions communes (standards). La deuxième approche se rapporte à l'analyse micro-organisationnelle, elle se justifie par plutôt par la mise avant des spécificités de l'organisation et des acteurs. Par conséquent, cette deuxième approche se rapporte aux pratiques de contrôle de gestion spécifiques à un contexte donnée et se justifie par les spécificités propres à chaque organisation de plus du rôle central de l'acteur principal « le dirigeant de l'entreprise ».

- La revue de littérature a montré que la PME est perçue différemment en fonction des deux courants existants. A l'origine des recherches sur la PME, on distingue deux courants, le premier courant regroupe les travaux sur la taille et mettent en exergue l'effet de la taille sur l'organisation. Le deuxième courant regroupe les travaux qui suivent une approche plus dynamique, liée aux effets induits par l'augmentation de la taille et la croissance de l'entreprise. Ces deux courants fournissent les fondements de la recherche. Plus tard vers la fin des années 1970 que deux courants opposés surgissent, le courant de la spécificité de la PME versus le courant de la diversité de la PME.
- Après analyse de la littérature, nous avons constaté qu'il n'y a pas de consensus sur la définition de la PME et que les multiples tentatives de chercheurs à trouver une définition singulière de la PME ont échouées et se sont heurtées à plusieurs difficultés. Dans le sens de ces efforts, deux approches se proposent pour cerner le concept de la PME, l'approche quantitative et l'approche qualitative.
- Afin de mieux comprendre ce que est la PME on s'est intéressé à ses caractéristiques. JULIEN. P. A (1997) a retenue six caractéristiques communes entre les PME. Les PME se distinguent de certains avantages qui la mettent dans une situation de profit. A l'opposé elles souffrent de faiblesses chroniques qui menacent son existence et freinent son développement.
- A partir de l'analyse du contexte de la PME Algérienne, nous avons pu dégager des avantages et des inconvénients. Pour ce qui est des avantages, nous avons conclu que le cadre juridique Algérien s'est montré flexible aux mutations survenues au niveau de la scène nationale et internationale. La promulgation de la loi 17-02 du 10/01/2017 le témoigne. Dans la même veine, l'état Algérien s'est engagé dans le renforcement de la politique de développement de la PME par la proposition d'un ensemble de mesures (création de l'ANDPME...). Cette même analyse du contexte Algérien, nous aussi permis de dégager de sérieux obstacles inhérents à la PME (financement, compétitivité...).
- A partir des statistiques avancées par le ministère de l'industrie et des mines, nous avons pu pointer du doigt l'importance de la PME pour l'économie Algérienne et qui se traduit par la création d'emploi, développement social...
- Deux principaux paradigmes découlent de la littérature relative au domaine croisé du contrôle de gestion et de la PME. Les partisans du premier paradigme considèrent que le contrôle de gestion dans sa forme formelle et globale n'est pas appliqué et applicable aux PME. Les chercheurs de ce paradigme caractérisent le contrôle de gestion de : informel, informel, invisible, hétérogène, simple, sous structuré, faiblement sophistiqué, peu instrumentée son envergure est réduite, le nombre de méthodes utilisées est faible et la fréquence des contrôles est basse. Quant aux partisans du paradigme opposé, ils tentent de mettre en valeur les différentes pratiques contrôle de gestion identifiés dans le contexte PME en démontrant l'existence d'une batterie d'outils de contrôle de gestion principalement de type financier traditionnel et manifestation orientée vers le contrôle de résultat. Ces chercheurs mettent en évidence qu'un système de contrôle de gestion dans la PME est un ensemble d'outils de contrôles formels et informels et qui se complètent.
- L'analyse de la littérature nous a aussi permis de discerner que les recherches portant sur le contrôle de gestion dans les PME peuvent ainsi être de trois sortes : recherches

quantitatives, recherche qualitatives et les recherches ayant une double approche qualitative et quantitative. Chaque une des catégories des recherches mentionnées ci-dessus représente des avantages et des inconvénients et poursuit des objectifs de recherche différenciés.

- La littérature a montré que beaucoup de chercheurs ont adopté l'approche instrumentale. Les recherches ayant favorisé la dimension instrumentale du contrôle de gestion ont montré que de nombreux outils de contrôle de gestion existent dans les PME. Nous distinguons trois catégories d'outils : les outils de prévision, de suivi, et d'analyse. D'autres chercheurs ont choisi d'aborder la dimension organisationnelle du contrôle de gestion, autrement dit, ils ont analysé sa position hiérarchique dans la structure. Ces chercheurs ont conclu que la fonction contrôle de gestion dans les PME souffre d'une faible visibilité, elle est souvent confondue avec la fonction comptable ou financière, avec le direction administratif, ou encore avec le secrétariat général.
- La revue de littérature nous a permis de répertorier de nombreux outils de contrôle de gestion au niveau des PME. Nous distinguons trois catégories d'outils (les outils de prévision, de suivi, et d'analyse).
- Les PME réalisent des activités liées aux prévisions, ces activités se matérialisent par les plans prévisionnels et les budgets. Ces outils de prévisions réunissent un ensemble de caractéristiques, à savoir : le caractère globales et à court terme des prévisions, ainsi que, les domaines concernés par ces prévisions sont principalement la production, les ventes, les coûts, les marges et les résultats.
- Les outils de suivi sont représentés par les tableaux de bord. Les tableaux de bord repérés au niveau des PME réunissent plusieurs caractéristiques. On peut citer : la multitude des dimensions auxquels ils touchent (innovation, clientèle, qualité...), la variété des indicateurs que l'on constate (indicateurs financiers, non financiers et indicateurs en adéquation avec les objectifs stratégiques...), la fréquence de production trimestrielle ou mensuelle et enfin la prise en compte des données historiques pour effectués les comparaisons.
- L'activité d'analyse se réalise par la comptabilité analytique. Plusieurs méthodes de calculs des coûts des produits et services sont repérées au niveau des PME. On peut citer : coût complet; imputation rationnelle; direct costing; autre méthode et enfin des jumelages entre les différentes méthodes citées ci-dessus. On aperçoit une suprématie de l'utilisation de la méthode des coûts complet seule ou avec une autre méthode.
- Il est à pointer du doigt, que la comptabilité financière représente la première source d'information dans les PME. Elle est également utilisée pour servir comme support pour le contrôle de gestion.
- Les pratiques contrôle de gestion dans la PME exposées ci-dessus sont déterminées par plusieurs facteurs. Dans ce sens, la théorie de contingence a beaucoup apporté à la compréhension du contrôle de gestion dans le contexte des PME. Les recherches contingentes montrent qu'il existe des liens entre les caractéristiques structurelles, contextuelles et les caractéristiques liées au dirigeant de la PME et les attributs de son système de contrôle.

- A partir de la revue de littérature, le groupe de facteurs de contingences d'ordre organisationnels, environnementaux et comportementaux se présentent comme suit:
 - La taille de l'organisation a des effets visibles sur sa structure. Ces effets se traduisent conséquemment par le développement d'un système de contrôle de gestion ayant des caractéristiques propres à l'organisation. Ainsi, les entreprises de grande taille, disposent des systèmes de contrôle les plus sophistiqués.
 - Chaque stratégie adoptée implique un mode de contrôle approprié. De ce fait, le contrôle par les résultats marque sa présence au niveau des entreprises poursuivant une stratégie de domination par les coûts. Par ailleurs, l'utilisation des indicateurs non financiers et le contrôle des comportements émergent au niveau des entreprises poursuivant une stratégie de différenciation. De façon plus générale, les PME ayant une stratégie de type « prospecteur » disposent de système de contrôle de gestion plus complexe que celle qui met place une stratégie de type « défenseur ».
 - Le degré de (centralisation ou décentralisation) et le degré de (différenciation/intégration structurelle) sont souvent les caractéristiques mobilisées afin représenter la structure d'une organisation. La structure de l'organisation a un effet sur les caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion. De ce fait, les entreprises les plus décentralisées disposent des systèmes de contrôle les plus complexes et les plus développés.
 - Il existe certaines relations entre l'environnement et les systèmes de contrôle de gestion. Les caractéristiques de l'environnement le plus souvent évoquées dans l'analyse de ces relations sont : l'incertitude, l'instabilité et l'hostilité de l'environnement. De ce fait, un environnement incertain, instable et hostile implique l'utilisation de système de contrôle de gestion plus sophistiqué, plus complexe et plus étendu, qui offre des informations externe, non financière, subjectif et en temps opportun.
 - La complexité, l'incertitude, l'interdépendance sont les trois notions de technologie relatives aux procédés développés au sein du processus de travail de l'organisation pour transformer les inputs en outputs. Chaque technologie correspond à un système de contrôle approprié. Conséquemment, la présence de technologies standardisées et automatisées se rapporte à l'émergence d'un contrôle de gestion formel très développés, à l'opposé une technologie complexe correspond à un contrôle favorisant la communication.
 - L'âge de l'entreprise, les différentes phases de sa croissance et son histoire lui offre un espace permettant de développer des pratiques de contrôle de gestion et de les améliorer. De ce fait, il existe une relation inévitable entre l'âge de l'entreprise et les pratiques de contrôle de gestion.
 - Le secteur d'activité auquel l'entreprise appartient a un impact sur le système de contrôle de gestion. Partant de là, les entreprises appartenant au secteur industriel disposent de pratiques de contrôle de gestion plus complexes.
 - L'intégration des outils informatique et la prise de conscience de la dimension informatique au niveau du système de contrôle de gestion a de considérables effets

sur son développement. Par conséquent, un degré d'informatisation élevé impacte positivement le développement des systèmes de contrôle de gestion.

- Il existe par ailleurs d'autres facteurs de contingence d'ordre organisationnel ayant des liens avec le système de contrôle. On peut citer à titre d'exemple : la structure de propriété, le niveau d'endettement, l'exportation ...
- Il existe une relation entre l'âge du dirigeant et les pratiques de contrôle de gestion. L'utilisation de l'ensemble des outils de contrôle de gestion apparaissent plus fréquemment dans les entreprises dont les dirigeants sont jeunes.
- Les dirigeants qui ont une formation de type gestionnaire et qui ont un niveau de formation élevé disposent de systèmes de contrôle de gestion plus complexes et plus formels.
- Le nombre d'années d'expérience agit sur les pratiques de contrôle de gestion en fonction de deux façons opposées. Car pour certains, l'expérience du dirigeant rend l'utilisation des données de contrôle de gestion moins fréquentes, pour d'autres, c'est tout à fait l'inverse, plus ils ont de l'expérience plus ils utilisent les données du système de contrôle de gestion.

Avant de procéder à la présentation des conclusions de notre étude de terrain, il convient de rappeler qu'il s'agit d'une étude exploratoire par laquelle nous ambitionnons de développer une compréhension de la réalité du contrôle de gestion dans les PME Algériennes.

Afin d'atteindre cet objectif, nous avons jugé opportun d'adopter une posture épistémologique interprétativiste basée sur un mode de raisonnement abductif, avec l'utilisation d'une démarche exploratoire dans une méthode de cas-multiples.

1-2-Les conclusions de l'étude de terrain

Une fois que l'étude exploratoire est accomplie, nous avons présenté les systèmes de contrôle de gestion des PME étudiées et leurs déterminants d'une manière détaillée et riche au niveau de la deuxième partie de cette thèse. Ci-dessous, nous exposons les conclusions de l'étude exploratoire auquel nous nous sommes parvenu.

Nous les avons intentionnellement exposés selon la même façon par lesquels l'apport de notre revue de littérature a été présenté, et ce, afin de rendre la confrontation de nos résultats empiriques à notre revue de littérature plus aisée et de pouvoir situer les PME Algériennes par rapport aux éléments théoriques présentés précédemment.

✓ Conclusions relatives aux outils de prévision identifiés

Les PME étudiées utilisent des outils de prévisions, il s'agit essentiellement des budgets prévisionnels et des plans prévisionnels.

Les domaines pour lesquels ces PME effectuent des prévisions sont principalement : la production, les ventes, et les investissements. Nous avons constaté successivement de façon exceptionnelle l'utilisation d'un compte de résultats prévisionnel au niveau de deux cas étudiés et l'utilisation du coût prévisionnel au niveau d'un seul cas.

Pour ce qui est de l'horizon de prévisions, pour la majorité d'entre elles, il est à court terme, seulement quelques PME de notre échantillon effectuent des prévisions à moyen et à long terme.

Relativement aux prévisions à moyen terme constatées, il s'agit essentiellement des budgets d'investissement. Les PME qui visent le développement de leurs activités par l'acquisition de nouveaux équipements et qui se sont engagées dans un processus d'investissement, estiment que ces budgets sont indispensables en raison des grandes sommes d'argent qu'il faut engager pour réaliser ces investissements.

Notre échantillon contient un cas qui réalise des prévisions à long terme (plan stratégique de 10 ans) et ce afin de conquérir de nouveaux marchés à l'international.

Dans l'ensemble, on peut identifier au niveau de notre échantillon une PME qui utilise de simples plans hebdomadaires qui permettent juste de prévoir la production de la semaine à venir. A l'opposé, nous avons au niveau du même échantillon, une PME qui utilise des plans stratégiques à long terme. Entre ces deux cas extrêmes, notre échantillon contient des PME qui utilisent des budgets à moyen terme ayant des degrés de complexité variés.

Ainsi, nous sommes parvenu de conclure que les outils de prévision utilisés au niveau des PME étudiées sont d'une remarquable diversité sur le plan degré de complexité et sur le plan horizon de prévisions.

✓ **Conclusions relatives aux outils de suivi identifiés**

Les outils de suivi identifiés au niveau des PME étudiées se matérialisent essentiellement par les tableaux de bord et par le contrôle budgétaire seulement pour certaines PME.

Nous constatons que le tableau de bord existe au niveau de la quasi-totalité des PME de l'échantillon. Il est donc question d'une pratique très répandue et qui est essentiellement utilisée par les dirigeants afin de détecter les anomalies qui nécessitent des actions correctrices. Bien que le tableau de bord est largement utilisé dans les PME de notre échantillon, nous avons quand même identifié une PME qui ne dispose pas de tableau de bord et qui se contente des suivis qu'elles effectuent périodiquement.

Après analyse du contenu des tableaux de bord des PME de l'échantillon, nous s'apercevons que de façon général, ils couvrent plusieurs fonctions de l'entreprise (commerciale, production, stocks,...). Nous constatons aussi que les tableaux de bord sont remarquablement présents au niveau opérationnel des entreprises étudiées et que seulement peu d'entre elles ont déclaré avoir un tableau de bord couvrant l'aspect stratégique.

A l'avenir, il est à signaler la notable hétérogénéité des indicateurs qui composent ces tableaux de bord du moment qu'ils touchent à plusieurs dimensions (financier, non financier, interne, externe...).

Pour la plupart des PME étudiées, la comparaison des réalisations s'effectue donc (pour celles qui effectuent des comparaisons) avec des données historiques. Nous avons constaté une PME seulement, qui a évoqué la comparaison des informations présentées au niveau des tableaux de bord avec des prévisions.

Quant à la fréquence d'élaboration des tableaux de bord, la majorité des PME étudiées préparent des tableaux de bords mensuels, certaines parmi elles possèdent des tableaux de bord journaliers, d'autres élaborent des tableaux de bord sur une base trimestrielle.

D'une manière synthétique, les tableaux identifiés sont donc : multidimensionnels, on y retrouve des informations hétérogènes, complexes sur le plan technique, la comparaison se fait par rapport à des données antérieures, la fréquence de parution est essentiellement mensuelle.

✓ **Conclusions relatives aux outils d'analyse identifiés**

Sur l'ensemble des PME étudiées, seulement une seule PME a déclaré avoir une cellule costing, les autres PME ne disposent pas de structure dédiée au calcul des coûts et c'est le dirigeant qui calcule les différents coûts et fixe le prix de vente.

Malgré que sur le plan organisationnel la comptabilité analytique est inexistante au niveau des PME étudiées, le calcul des coûts semble être une pratique essentielle pour ces entreprises. Toutes les personnes interrogées ont montré qu'il est évident d'effectuer le calcul des coûts. Pour la majorité des PME étudiées, les raisons qui les poussent à faire des calculs des coûts sont essentiellement, afin de fixer les prix de vente, afin de calculer les marges et enfin pour analyser les charges.

Il est aussi à pointer du doigt que les calculs des coûts sont effectués au lancement d'un nouveau produit, ils sont aussi occasionnés dans le cas de hausse des éléments qui constituent le coût. En ce qui concerne les coûts que les PME étudiées calculent, nous avons pu identifier : le coût d'achat, le coût de production, le coût de revient.

Pour ce qui est des méthodes de calcul des coûts utilisées, tous les cas étudiés à l'exception d'un seul cas, nous ont cité les éléments qui rentrent dans le calcul sans autant préciser la méthode utilisée pour répartition de ces différentes charges. Seulement un seul cas a révélé avec clarté la méthode de calcul de coût qu'il utilise, il s'agit de la méthode de coûts complets.

Les cas étudiés nous ont permis de ressortir d'autres outils de contrôle de gestion, il s'agit d'un ensemble d'outils orientés environnement externe à l'instar de veille concurrentielle, reporting sur l'environnement externe, benchmarking externe, veille technologique, veille concurrentielle. Une autre catégorie d'outils orientés à l'environnement interne de l'entreprise a été mise en relief, on peut citer les procédures opérationnelles ; manuel de procédures (aspect technique), activités de contrôle routinier (les inventaires, la vérification des états clients...). D'autres pratiques visant la coordination ont été ressorties, tel que les réunions mensuelles et PV de réunion. En plus d'autres outils à l'instar de (flair et les contrôles aléatoires, l'observation : A travers les visites sur le terrain (dépôts, atelier).

✓ **Conclusions relatives au rôle du contrôle de gestion au niveau des PME étudiées**

Pour ce qui est du rôle que le contrôle de gestion joue, l'ensemble des répondants ont affirmé que le contrôle de gestion constitue un outil d'aide à la décision. Nous constatons un consensus entre les réponses des personnes interrogées sur le fait que le contrôle de gestion offre la possibilité d'expliquer et de suivre les résultats et la performance de façon globale ainsi que de façon détaillée. D'autres rôles assignés au contrôle de gestion ont été identifiés, à l'instar de :

- Le contrôle de gestion donne la possibilité de détecter les anomalies et les obstacles,
- Il offre un cadrage et incite à la fixation d'objectifs ainsi que favorise le développement de l'aspect stratégique dans l'entreprise,
- Il représente source d'information aux différents utilisateurs internes et externes.

Au niveau des cas où la pratique budgétaire est largement utilisée, le contrôle de gestion à travers cette pratique permet d'impliquer les acteurs et les responsabiliser. Seulement peu de cas ont évoqué le rôle du contrôle de gestion relatif à la proposition des pistes d'amélioration et de développement.

✓ **Conclusions relatives aux acteurs du contrôle de gestion**

Une pluralité des configurations d'acteurs de contrôle de gestion a été constatée au niveau des PME de notre échantillon. Après analyse de la position hiérarchique du contrôle de gestion et des différentes configurations, nous sommes parvenus à la conclusion que le service contrôle de gestion et le poste contrôleur de gestion n'existent pas au sein de l'écrasante majorité des

PME de notre échantillon (Il existe un service contrôle de gestion et une équipe de contrôleurs de gestion seulement au niveau d'un cas sur six cas).

Ainsi c'est le dirigeant qui assure le contrôle de gestion seule ou en collaboration avec d'autres acteurs (comptable financier, les responsables des services) pour la majorité des cas (quatre cas sur six cas).

Par ailleurs, nous portons à la connaissance que le dirigeant ou le top management est le principal utilisateur des outputs du control de gestion.

✓ **Conclusions relatives aux facteurs déterminants les systèmes de contrôle de gestion des PME étudiées**

L'hétérogénéité constatée au niveau des systèmes de contrôle de gestion des PME étudiées résulte d'influences d'un ensemble de facteurs que nous pouvons organiser au tour de trois groupes de facteurs. L'analyse contingente a fait révéler des facteurs organisationnels qui provient des caractéristiques de la PME, des facteurs environnementaux qui émanent de l'environnement dans lequel ces PME opèrent et enfin les facteurs comportementaux liés au profil du dirigeant de la PME. Les facteurs ayant les effets les plus remarquables sur les systèmes de contrôle de gestion des PME étudiées sont :

- *Les produits réalisés par l'entreprise* : Le contrôle de gestion est présent davantage au niveau des PME proposant une large gamme de produit, ayant une fréquence élevée d'introduction de nouveaux produits et réalisant des produits complexes.
- *Les clients de l'entreprise* : La forme du contrôle de gestion adoptée est davantage organisée dans les PME qui ont un nombre important de clients et qui ont de gros et exigeants clients.
- *Le niveau d'informatisation du système d'information* : Plus le niveau d'informatisation au sein de la PME est élevé, plus le système de contrôle de gestion est développé et ce à travers l'augmentation de la capacité technique de traitement que l'informatique assure.
- *Le dynamisme de l'environnement réglementaire, économique et technologique* : Le système de contrôle de gestion des PME ayant déclaré le dynamisme de l'environnement en tant que facteur déterminant, est plus développé et contient des outils orientés plus vers l'extérieur.
- *L'intensité de la concurrence* : Plus la concurrence est présente est forte plus les PME se retrouvent dans la nécessité de mettre en place des outils de contrôle de gestion plus sophistiqués qui leurs permettent d'éviter les risques qui peuvent parvenir de la concurrence.
- *Présence de problèmes liés à la ressource humaine* : Les PME exposées aux problèmes liées à la ressource humaine ont travaillé plus sur le développement de leurs systèmes de contrôle de gestion et ont davantage mis en place des outils leurs permettant de mieux gérer ce problème.
- *Le caractère familiale de l'entreprise* : Lorsque la composante familiale domine au sein de l'entreprise, cela peut avoir deux types d'effet sur les systèmes de contrôle de gestion des PME (positif, négatif). Concernant l'effet négatif, il est constaté sur le développement de l'entreprise et cela se répercute nettement sur le développement des pratiques de contrôle de gestion qui se manifestent nettement invisible et informel. Le deuxième effet est positif, il se concrétise par le développement d'outils souvent qui permettent le suivi et

l'analyse des résultats et limités aux aspects financier et ouvert sur l'interne, nous constatons aussi ce facteur n'autorise qu'un horizon de prévision à court terme.

- *La relation avec la banque* : Le système de contrôle de gestion est plus développé au niveau des PME qui ont de profondes relations avec les banques et qui ont fait de gros crédits.
- *La structure organisationnelle* : Le contrôle de gestion adoptée est davantage développé dans les PME qui ont une structure organisationnelle complexe et au niveau desquelles il existe une interdépendance entre les unités interne.
- *Les fournisseurs partenaires* : Les PME ayant des fournisseurs partenaires développent plus leurs systèmes de contrôle de gestion et ce afin de gagner leurs confiance et afin de conserver les relations avec eux qui leurs dégagent beaucoup d'avantages.
- *Le profil du dirigeant de la PME*: Le contrôle de gestion est plus développé est plus complexe dans les PME dont le dirigeant se place plus dans le niveau stratégique, qui vise la croissance et le développement sont essentiel et qui ont un remarquable esprit d'analyse et a un gout prononcé pour les chiffres QUE dans les PME dont les dirigeants sont plus impliqués dans le niveau opérationnel.

Les facteurs présentés ci-dessus ont été évoqués de manière significative et récurrente. Toutefois, certains parmi eux sont perçus sous des angles différents. Cela suppose que le même facteur peu avoir un impact dissemblable (voir le détail au niveau du chapitre 06, section 02), ainsi son incidence sur les systèmes de contrôle de gestion est profonde au niveau d'un cas, et elle est moins profonde dans un autre cas.

Il est de même à signaler que dans certain cas, le même facteur peut avoir des effets totalement opposés sur les systèmes de contrôle de gestion.

Relativement à ce constat, nous pensons qu'il convient de tenir compte du rôle central du dirigeant dans la conception de son système de contrôle de gestion.

Les résultats de l'analyse contingente ont profondément contribué à la compréhension de la réalité hétérogène des systèmes de contrôle de gestion au niveau des PME étudiées.

Il est de même essentiel de préciser que les influences de l'ensemble des facteurs présentés ci-dessus s'exercent sur le niveau de développement des systèmes de contrôle de gestion.

Nous spécifions qu'au niveau de notre thèse le système de contrôle de gestion est plus développé lorsque:

- La fréquence de production des outils de contrôle de gestion est élevée (suivi régulier),
- Les outils de pilotage sont plus détaillés et les indicateurs utilisés sont d'une plus grande variété (quantitatifs et qualitatifs, orientés en internes et aussi orientés en externe, financier et non financier...),
- L'horizon de prévision est plus long (lorsque la PME a une grande capacité de prévision et d'anticipation),
- Le nombre d'acteurs impliqué dans le contrôle de gestion est plus important.

Bref, l'analyse approfondie des liens qui existent entre les facteurs (organisationnels, environnementaux et comportementaux) d'une part, et d'autre part les systèmes de contrôle de gestion des PME de notre échantillon, nous a permis d'induire que le contrôle de gestion

est un miroir qui reflète la réalité de la PME et qui reproduit la vision du dirigeant de ladite réalité.

De cette manière, plus la réalité de l'entreprise est compliquée et plus le dirigeant la voit ainsi, plus son système de contrôle de gestion est complexe et développé.

De plus, cette analyse nous a permis de ressortir trois groupes de facteurs. Les facteurs défavorables au développement et à la structuration des systèmes de contrôle de gestion (les freins, obstacles), les facteurs favorables au développement et à la structuration des systèmes de contrôle de gestion (leviers) et enfin un groupe de facteurs neutres.

Enfin, notre étude empirique a révélé que les systèmes de contrôle de gestion dans le contexte spécifique des PME Algériennes sont hétérogènes et que le facteur humain plus précisément le dirigeant de la PME occupe un rôle central dans la conception de son système de contrôle de gestion.

Donc la discussion de notre problématique a montré clairement qu'au niveau des PME, il ne s'agit pas de système de contrôle de gestion global ou standard mais éminemment de systèmes de contrôle de gestion individuels qui permettent à chaque dirigeant d'avoir des repères afin de piloter son entreprise.

2- Vérification des résultats de travaux antérieurs

Les conclusions présentées ci-dessus, nous autorise à présent de comparer (confirmer ou infirmer) certains résultats de travaux antérieurs.

Tableau N° 86: Vérification des résultats de travaux antérieurs

Nos conclusions	Résultats de travaux antérieurs	Discussion
Conclusions relatives aux outils de prévision identifiés	<ul style="list-style-type: none"> ● Les PME réalisent des activités liées aux prévisions, ces activités se matérialisent par les plans prévisionnels et les budgets ; ● Les prévisions sont à court terme et ces outils ont un caractère globales ; ● Les domaines concernés par ces prévisions sont principalement la production, les ventes, les couts, les marges et les résultats. CHADEFAX. M (1991) ; MCMAHON. R. G. P ET HOLMS. S (1991) ; BAJAN-BANASZAK. G (1993) ; ROWE. F, FERNANDEZ. V et PICORY. C, (1994) ; FERNANDEZ.V et AL, (1996) ; LAVIGNE. B, (2002) ; VAN CAILLIE. D, (2003) ; ABI AZAR. J, (2005) ; CHAPPELLIER. P, MOHAMMED. A et TELLER. R, (2013) ; DANGEREUX. K, CHAPPELLIER. P, VILLESSEQUE-DUBUS. F, (2016).	<ul style="list-style-type: none"> ● Nos résultats <i>confirment</i> que les PME réalisent des activités liées aux prévisions, en plus des outils de prévision identifiés par les études antérieures, notre étude met en exergue l'utilisation des budgets d'investissement par les PME étudiées. ● nous <i>confirmons</i> que les prévisions se réalisent pour le court terme, nous disposons d'un seul cas qui réalise des prévisions à moyen et à long terme. ● Relativement aux prévisions liées au cout, marges et résultats évoqués par la littérature, notre échantillon contient seulement (02 cas sur 06 cas) qui disposent de CR prévisionnel et exclusivement un seul cas qui réalise le calcul du cout prévisionnel.

<p>Conclusions relatives aux outils de suivi identifiés</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Les outils de suivi sont représentés par les tableaux de bord. ● Les caractéristiques des tableaux de bord selon la littérature sont qu'on peut citer : la multitude des dimensions auxquels ils touchent (innovation, clientèle, qualité...), la variété des indicateurs que l'on constate (indicateurs financiers, non financiers et indicateurs en adéquation avec les objectifs stratégiques...). ● La fréquence de production trimestrielle ou mensuelle. ● Prise en compte des données historiques pour effectués les comparaisons. <p>BESCOS. P. L, (1991); BAJAN-BANASZAK. G, (1993); ROWE.F, FERNANDEZ. V ET PICORY. C, (1994); NOBRE. T, 2001; GERMAIN, (2001); BERGERON, (2002); ABI AZAR. J, (2005); CHAPPELLIER. P, MOHAMMED. A ET TELLER. R, (2013); DANGEREUX. K, CHAPPELLIER. P, VILLESSEQUE-DUBUS. F, (2016)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Les résultats <i>confirment</i> que le tableau de bord existe au niveau de la quasi-totalité des PME de l'échantillon. ● Nous <i>validons</i> l'hétérogénéité des indicateurs signalé par la littérature, nous confirmons aussi qu'ils couvrent plusieurs fonctions de l'entreprise (commerciale, production, stocks,...). ● Nous <i>confirmons</i> que pour la plupart des PME étudiées, la comparaison des réalisations s'effectue donc (pour celles qui effectuent des comparaisons) avec des données historiques. Seulement un seul cas a évoqué la comparaison des informations présentées au niveau des tableaux de bord avec des prévisions. ● Nous <i>confirmons</i> la fréquence d'élaboration des tableaux de bord est essentiellement mensuelle pour la majorité des PME, seulement certaines parmi elles possèdent des tableaux de bord journaliers, d'autres élaborent des tableaux de bord sur une base trimestrielles.
<p>Conclusions relatives aux outils d'analyse identifiés</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● L'activité d'analyse se réalise par la comptabilité analytique. ● Plusieurs méthodes de calculs des coûts des produits et services sont repérées au niveau des PME. On peut citer : coût complet; imputation rationnelle; direct costing; autre méthode et enfin des jumelages entre les différentes méthodes citées ci-dessus. ● On aperçoit une suprématie de l'utilisation de la méthode des coûts complet seule ou avec une autre méthode. <p>MCMAHON. R. G. P et HOLMS. S, (1991); BAJAN-BANASZAK. G, (1993); ROWE. F, FERNANDEZ. V et PICORY. C, (1994); NOBRE. T, (2001); LAVIGNE. B, (2002); VAN CAILLIE. D, (2003); ABI AZAR. J, 2005; BELAID. Z et BERGERON. H, (2006); DING.Y et MALERET. V, (2007); NGONGANG. D,</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Nos résultats <i>infirme</i> la réalisation de l'activité d'analyse par la comptabilité analytique, du moment où les PME étudiées ne disposent pas de structure dédiée à la comptabilité analytique, seulement une seule PME a déclaré avoir une cellule costing, ● Notre recherche n'a pas abouti à identifié les méthodes de calcul de coût soulevées par la littérature, tous les cas étudiés (à l'exception d'un seul cas qui a cité la méthode de calcul des coûts complet) nous ont cité les éléments qui rentrent dans le calcul sans autant préciser la méthode utilisée pour répartition des différents blocs de charges.

	(2010) ; CHAPPELLIER, MOHAMMED. A et TELLER. R, (2013) ; BEN AYED DAMAK. N (2015) ; DANGEREUX. K, CHAPPELLIER. P, VILLESSEQUE-DUBUS. F, (2016).	
Conclusions relatives au rôle du contrôle de gestion au niveau des PME étudiées	<ul style="list-style-type: none"> ●Le contrôle de gestion fournit aux managers les informations nécessaires pour : anticiper les actions, et prendre les meilleures décisions, suivre les réalisations en fonction des objectifs poursuivis, rendre compte des résultats obtenus. C'est-à-dire piloter l'entreprise dans le sens voulu et ce en impliquant l'organisation toute entière. <p>ABI AZAR. J, (2005), CONDOR. R REBUT. K, (2008); NGONGANG. D, NOUMOEN NJOJO. J. G, (2018).</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●Nos résultats <i>confirme</i> que le contrôle de gestion constitue un outil d'aide à la décision, offre la possibilité d'expliquer et de suivre les résultats et la performance de façon globale ainsi que de façon détaillée, il offre aussi un cadrage et incite à la fixation d'objectifs .
Conclusions relatives aux acteurs et au position hiérarchique du contrôle de gestion	<ul style="list-style-type: none"> ●Le contrôleur de gestion ne concoure qu'a une partie du contrôle de gestion et que ce dernier se déroule aussi sans contrôleur de gestion. ●La fonction CDG dans les PME est traditionnellement sous-structurée (une faible visibilité du contrôle de gestion dans ce type d'entreprise), elle ne figure pas parmi les fonctions identifié par MARCHESNAY. M, FOURCADE. C (1997) au niveau de la PME, elle est très souvent confondue avec la fonction financière, elle est réduite à la gestion des opérations ; ●Les managers à leur tour sont les principaux vecteurs. ●le CDG est souvent assuré par comptable qui élabore les budgets et utilise les techniques du contrôle et le dirigeant qui coordonne et suit les activités. <p>FOURNIER. C (1992) ; JULIEN. P. A (1994) ; BOUQUIN. H, 2001 ; BOUIN. X, SIMON. F. X (2015) MARCHESNAY. M (1995); MARCHESNAY. M ET C. FOURCADE. C, (1997).</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●Nos résultats <i>confirment</i> que le contrôle de gestion se déroule aussi sans présence de contrôleur de gestion, le service contrôle de gestion et le poste contrôleur de gestion n'existent pas au sein de l'écrasante majorité des PME de notre échantillon (Il existe un service contrôle de gestion et une équipe de contrôleurs de gestion seulement au niveau d'un cas sur six cas). ●Nous <i>validons</i> les résultats des travaux précédents qui avancent que les managers sont les principaux vecteurs, car c'est le dirigeant qui assure le contrôle de gestion seule ou en collaboration avec d'autres acteurs (comptable financier, les responsables des services) pour la majorité des cas (quatre cas sur six cas).Par ailleurs, nous portons a la connaissance qu'une pluralité des configurations d'acteurs de contrôle de gestion a été constaté au niveau des PME de notre échantillon.

<p>Conclusions relatives aux facteurs déterminants les systèmes de contrôle de gestion des PME étudiées (taille, stratégie, structure organisationnelle, secteur d'activité, environnement, l'âge de l'entreprise, profil du dirigeant)</p>	<p>●La taille de l'organisation a des effets visibles sur sa structure. Ces effets se traduisent par le développement d'un système de contrôle de gestion ayant des caractéristiques propres à l'organisation. Ainsi, les entreprises de grande taille, disposent des systèmes de contrôle les plus sophistiqués. MERCHANT. K. A (1981); JORISSEN. A ET AL, (1997); KHANDWALLA. P. N, (1972), (1977); EZZAMEL. M, (1990); LIBBY.T ET WATERHOUSE. J, (1996); BRUNS. W. J ET WATERHOUSE. J. H, (1975); KALIKA. M, (1986); BAJAN-BANASZAK. G, (1993); MINTZBERG. H, (1994); CHAPPELLIER. M, (1994); SIMONS, (1995); NOBRE. T, (2001); CHENHALL. R. H, (2003); LAVIGNE. B (2002); VAN CAILLIE. N, (2003); AL OMIRI. M ET DRURY. C, (2007); ABDEL-KADER. M ET LUTHER .R, (2008).</p> <p>●Les PME ayant une stratégie de type « prospecteur » disposent de système de contrôle de gestion plus complexe que celle qui met place une stratégie de type « défenseur ». GOVINDARAJAN. V et FISHER. J (1990); PERERA et AL., (1997); CHENHALL. R. H (2003) et BOULIANNE. E (2007); CHAPPELLIER. P, MOHAMMED. A, TELLER. R, (2013); ABDEL-KADER. M ET LUTHER. R, (2008); BERTHELOT ET MORRILL. J, 2006 ; CHAPPELLIER. P ET MOHAMMED. A, (2010); JÄNKÄLÄ, 2007; VALLERAND. J, MORRILL. J ET BERTHELOT. S, (2008); VAN CAILLIE. D, (2002),</p>	<p>●Nos résultats <i>confirment</i> que plus la taille de l'entreprise augmente plus les systèmes de contrôle de gestion deviennent indispensables et plus complexes, et ce, en raison de la grande masse d'informations qu'il faut désormais gérer.</p> <p>● Notre étude <i>confirme</i> que les cas qui ont adopté une stratégie de croissance et cherchent à gagner plus de part de marché en se positionnant dans le marché de masse et celui du premium en même temps ont des systèmes de contrôle de gestion plus développés que les cas ayant une stratégie de d'indépendance et de différenciation, et d'une stratégie de maintien.</p>

	<p>(2003) ; WIJWARDENA. H ET AL., (2004).</p> <p>●Le degré de (centralisation ou décentralisation) et le degré de (différenciation/intégration structurelle) sont souvent les caractéristiques mobilisées afin représenter la structure d'une organisation. La structure de l'organisation a un effet sur les caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion. De ce fait, les entreprises les plus décentralisées disposent des systèmes de contrôle les plus complexes et les plus développés. BRUNS. W. J et WATERHOUSE. G. H (1975) ; MERCHANT. K. A (1981) ; CHENHALL. R. H et MORRIS. D (1986) ; KALIKA. M, (1987).</p> <p>● Le secteur d'activité auquel l'entreprise appartient a un impact sur le système de contrôle de gestion. Partant de là, les entreprises appartenant au secteur industriel disposent de pratiques de contrôle de gestion plus complexes. BAJAN-BANASZAK. G (1993); CHAPPELLIER. P (1994).</p>	<p>● Nos résultats <i>confirment</i> que le contrôle de gestion adopté est davantage développé dans les PME qui ont une structure organisationnelle complexe, décentralisée et au niveau desquelles il existe une interdépendance entre les unités interne.</p> <p>●Notre étude qualitative nous a permis de révéler que ce n'est pas invariablement la nature du secteur d'activité auquel la PME appartient qu'il soit (industrie, commerce ou service) qui conditionnent le système de contrôle de gestion. Nous disposons de deux cas au niveau de notre échantillon qui ont contesté ce résultat des études antérieurs. Le cas 3 : il s'agit d'une PM Industrielle qui dispose presque pas de contrôle de gestion (ou elle dispose d'un système de contrôle de gestion embryonnaires) VERSUS le cas 4 : il s'agit de deux PME qui ont une activité commerciale (distributeur) disposant d'un contrôle de gestion très développé. Cela dit que relativement à l'activité, il est question de tenir compte le degré de complexité de l'activité quel que soit le secteur d'activité au quel l'entreprise fait partie.</p>
--	---	--

	<p>● Un environnement incertain, instable, hostile et caractérisé par une rude concurrence implique l'utilisation de système de contrôle de gestion plus sophistiqué, plus complexe et plus étendu, qui offre des informations externe, non financière, subjectif et en temps opportun.</p> <p>HOFSTEDE. G (1967); KHANDWALLA. P. N (1972); GORDON. L. A et MILLER. D, (1976); WATERHOUSE. G. H et TIESSEN. P (1978); GOVINDARAJAN. V (1984); GORDON. L. A et NARAYAN. V.K (1984); CHENHALL. R. H et MORRIS. D (1986); GUL. .F. A et CHIA. Y. M (1994).</p>	<p>● Notre étude <i>confirme</i> que les PME qui opèrent dans un environnement dynamique, imprévisible et ayant une concurrence intense disposent de système de contrôle de gestion plus sophistiqué et qui permet le recours aux informations de nature externes et non financières.</p>
	<p>● L'âge de l'entreprise, les différentes phases de sa croissance et son histoire lui offre un espace permettant de développer des pratiques de contrôle de gestion et de les améliorer. De ce fait, il existe une relation positive inévitable entre l'âge de l'entreprise et les pratiques de contrôle de gestion.</p> <p>GREINER. L. E, (1972); MINTZBERG. H, (1982); DUPUY. Y et AL., (1989); HOLMES. S et NICHOLLS. D, (1989); DAVILA. T, (2005).</p>	<p>● l'âge de certaines PME de notre échantillon <i>ne valide pas</i> les résultats des études antérieurs qui avancent que les entreprises les plus âgées disposent de systèmes de contrôle de gestion plus développés. Nous illustrons ce constat par le cas 03, il s'agit d'une PME âgée de trente-neuf (39) ans et qui dispose de système de contrôle de gestion beaucoup moins développé que les autres PME de l'échantillon, notamment celles qui sont beaucoup plus jeunes (la PME 05, la PME 06 et la PME 03 dont l'âge est successivement six (06) ans, trois (03) ans et sept (07) ans).</p>
	<p>● Beaucoup d'études ont mis en relief l'impact significatif du profil de l'acteur principal de la PME (dirigeant de la PME) sur les</p>	<p>● Les PME de notre échantillon dont les dirigeants sont jeunes (PME 03, PME 05 et PME06) disposent de systèmes de contrôle</p>

	<p>systèmes de contrôle de gestion MACINTOSH. N.B, (1985) ; AFFES. H et CHABCHOUB. A, (2007) ; SANTIN. S et VAN CAILLIE. D, (2008) ; CHAPPELLIER. P ET BEN HAMADI. Z, (2012). Il s'agit de l'impact positif du jeune l'âge du dirigeant CHAPPELLIER. P, (1994), sa formation de gestionnaire, LACOMBE-SABOLY. M (1994) ; CHAPPELLIER. P (2003), son degré de participation au capital LAVIGNE. B, (2002) ; NGONGANG. D (2007), le nombre d'années d'expérience agit sur les pratiques de contrôle de gestion en fonction de deux façons opposées. Car pour certains, l'expérience du dirigeant rend l'utilisation des données du contrôle de gestion moins fréquentes, pour d autre, c'est tout à fait l'inverse, plus ils ont de l'expérience plus ils utilisent les données du système de contrôle de gestion. CHAPPELLIER. P (2003)</p>	<p>de gestion développées (relativement à ceux des PME du même échantillon), néanmoins nous disposons au niveau du même échantillon des PME dirigées par des dirigeants beaucoup plus âgés et qui ont des systèmes de contrôle de gestion aussi développés. Cela signifie que l'âge du dirigeant <i>n'est pas vraiment</i> un facteur déterminent pour les systèmes de contrôle de gestion des PME étudiées. De plus nos résultats <i>ne confirment pas</i> l'impact de la formation de gestionnaire, le nombre d'années de formation ainsi que les années d'expérience sur le niveau de développement des systèmes de contrôle de gestion des dirigeants. Cependant, notre étude met en exergue d'autre caractéristiques liées au profil du dirigeant, il s'agit de : ses motivations son but, son état d'esprit, le fait qu'il est émergé plus dans le niveau stratégique ou dans le niveau opérationnel.</p>
--	--	---

Source : réalisé par nos soins.

3- Contributions de la recherche

Notre recherche doctorale affiche ainsi plusieurs apports d'ordres théorique, méthodologique et managérial. Cependant, elle souffre de certaines limites sur le plan théorique et méthodologique, ce qui ouvre plusieurs brèches et perspectives de recherche dans le futur.

3-1- Apports théoriques

1- Combinaison originale des concepts issus de deux domaines de recherche distincts, celui du « *CONTROLE DE GESTION* » et celui de la « *PME* »

Notre thème consiste à explorer les systèmes de contrôle de gestion en PME ensuite d'essayer de comprendre les liens qui existent entre ces systèmes et les caractéristiques de la PME, son environnement externe et le profil de son dirigeant.

En effet, dans le cadre de ce thème, nous avons mobilisé de nombreux concepts certes qui existent mais peu combinés. De ce fait, la nouveauté réside dans combinaison originale de ces concepts que nous avons réalisés.

Selon NOBRE. T et ZAWADZKY. C (2014) « *Les failles dans les recherches sur le contrôle de gestion en PME montrent que : afin de mieux rendre compte des mécanismes mis en œuvre par les acteurs, il est nécessaire de le considérer sous une forme plus large, se rapprochant du contrôle organisationnel.* »

Bref, nous avons donc essayé de ne pas refaire les mêmes erreurs que par le passé dans l'étude du contrôle de gestion en PME.

Ainsi, on s'est intéressé en premier lieu au « contrôle organisationnel ». Par conséquent, notre vision plus étendue du contrôle a profondément participé à une compréhension meilleure de la réalité hétérogène du contrôle qui émerge dans le cadre des PME.

Par ailleurs, nous avons également eu recours à des concepts issus de l'axe de recherche « PME » afin d'expliquer les attributs du contrôle de gestion.

Comme notre recherche s'intéresse au contexte particulier de la PME, nous avons fait appel à la littérature liée à la PME, que nous avons rigoureusement analysée.

A partir de là, nous avons mis en exergue ses particularités et ses caractéristiques auxquels le contrôle de gestion s'attache afin de prendre forme. Enfin, Il s'agit d'une passerelle conceptuel que nous avons créée entre deux axes de recherche différents le « contrôle de gestion » et la « PME ».

2- L'apport relatif à l'étude du contrôle de gestion en PME dans le *CONTEXTE ALGERIEN*

Il est facile de constater que les recherches en sciences de gestion qui s'intéressent au contrôle de gestion dans la PME sont peu nombreuses. Cependant, très peu d'études ont été faites dans le contexte Algérien.

Il s'agit d'un domaine relativement récent et le débat y affèrent n'apporte toujours pas une réponse tranchée. Ainsi, ce travail doctoral ne prétend pas de le trancher mais il ambitionne d'apporter une contribution en palpant la réalité des systèmes de contrôle de gestion dans les PME Algériennes.

De ce fait, la combinaison entre les deux axes de recherches PME et contrôle de gestion certes existe, mais notre apport à ce domaine consiste en les riches enseignements issus d'un contexte d'études particulier (PME algérienne et environnement algérien et dirigeant algérien) à partir d'une étude de nature exploratoire.

Plus précisément, notre contribution réside dans la mise en évidence des particularités du contexte Algérien, à savoir les spécificités des PME dans un pays comme l'Algérie, les attributs du paysage des affaires Algérien et le profil des dirigeants Algériens ayant une dimension culturelle et social différente.

3- Agencement de la littérature issue du domaine de contrôle de gestion dans des *CONTEXTES SPECIFIQUES VARIÉS (Secteur public, secteur associatif, hôpitaux...)*

A partir de l'étude de l'évolution du contrôle de gestion depuis son apparition à ce jour. Nous avons conclu que le contrôle de gestion n'est pas resté indiffèrent face aux mutations de l'environnement, il a montré sa capacité de s'adapter aux changements, par conséquent son ouverture a des contextes variés (secteur public, hôpitaux, PME...).

De ce fait, plusieurs études ont été menées sur le contrôle de gestion dans divers contextes. La quête de compréhension du contrôle de gestion dans les PME nous a incités à s'interroger sur les adaptations apportées sur cette discipline au niveau des autres contextes aussi spécifiques que la PME.

Cette réalité nous a orientés vers l'analyse des différents travaux de recherches sur le contrôle de gestion dans des nouveaux contextes à savoir, les start-up, les entreprises de services, le secteur associatif, les entreprises familiales, les collectivités territoriales, les universités, les hôpitaux, etc.

Enfin, nous étions ouverts à la littérature du contrôle de gestion dans plusieurs contextes et nous avons mobilisé certains résultats de ces recherches au niveau de notre recherche doctorale. Notre apport se voit donc dans le fait d'utiliser des résultats et des constats issus de différentes analyses pour expliquer et interpréter le phénomène que nous voulons comprendre.

4-Combinaison entre l'approche instrumentale et l'approche organisationnelle (Approche plus global)

Afin de rentrer dans le vif de notre problématique, nous avons fait appel aux travaux sur le contrôle de gestion en PME (BERGERON. H, 2000; NOBRE. T, 2001A, 2001B ; LAVIGNE. B, 2002; VAN CAILLIE. D, 2002,2003; ABI AZAR. J, 2005; GERMAIN. C, 2005, 2006; MEYSSONNIER. F ET ZAWADZKI. C, 2007; SANTIN. S ET VAN CAILLIE. D, 2008; ZAWADZKI. C, 2009 ; BERNARD. O, 2010; CHAPPELLIER. P ET MOHAMMED. A, 2010; CONDOR. R, 2012, MEYSSONNIER. F 2015).

Dans ce domaine, on peut distinguer deux groupes de recherches, ceux qui s'intéressent à la dimension instrumentale (NOBRE. T, 2001 ; VAN CAILLIE. D, 2003 ; ORIOT. F ET BERGERON. H, 2012 ; DANGEREUX.K, CHAPPELLIER. P, VILLESSEQUE-DUBUS. F, 2016) et ceux qui mettent en exergue le positionnement hiérarchique du contrôle de gestion dans les PME (FOURNIER. C (1992) ; JULIEN. P. A (1994); BOUIN. X, SIMON. F. X (2015) MARCHESNAY. M (1995) ; MARCHESNAY. M, FOURCADE. C, 1997).

Quant à nous, nous avons fait le choix d'adopter une approche plus globale, en d'autres termes, nous avons combiné entre l'approche instrumentale et l'approche organisationnelle.

5- Proposition d'une nouvelle présentation des facteurs de contingences (freins/leviers)

Les résultats de l'analyse contingente ont profondément contribué à la compréhension de la réalité hétérogène des systèmes de contrôle de gestion au niveau des PME étudiées.

L'analyse nous a permis de ressortir trois groupes de facteurs. Les facteurs défavorables au développement et à la structuration des systèmes de contrôle de gestion (les freins, obstacles), les facteurs favorables au développement et à la structuration des systèmes de contrôle de gestion (leviers) et enfin un groupe de facteur qui n'a pas un effet significatif.

Notre apport se voit aussi dans la manière par laquelle nous avons expliqué comment chaque facteur favorise ou freine l'émergence des outils de contrôle de gestion, dans ce sens nous avons présenté une série de schémas synthétiques permettant de mieux cerner ces liens.

6- Enrichissement des résultats des travaux sur le contrôle de gestion en PME

Il ressort de la confrontation de notre cadre théorique avec la réalité du contrôle de gestion au niveau PME étudiées un remarquable enrichissement relatif à plusieurs éléments, nous les présentons dans les points ci-dessous :

➤ En termes de description des systèmes de contrôle de gestion

Au niveau des PME algériennes le contrôle de gestion prend des formes très hétérogènes qui varie d'un contrôle de gestion invisible (un cas sur 06 cas qui ne dispose ni de TB ni de budget, ni comptabilité analytique...) à contrôle de gestion poussé et structuré (existence d'un service contrôle de gestion et d'une équipe composé 5 contrôleurs de gestion, présence tableau de bord touchant à l'ensemble des fonctions de l'entité, utilisation de logiciel de

gestion assez riche ERP), étant donné que sur les 13 entreprises étudiées nous avons dégagés 13 systèmes de contrôle de gestion tout aussi différents les uns des autres.

Ces divergences n'excluent pas quand même l'émergence de plusieurs points de convergences telles que (l'absence de l'outil comptabilité analytique dans l'ensemble des cas étudiés. Il est aussi à souligner que la liste des outils de contrôle de gestion que nous avons identifié est plus riche que celle issue de la littérature.

Relativement à la fréquence d'utilisation des outils de contrôle de gestion, nos résultats affichent qu'ils sont utilisés assez fréquemment. Principalement, une fréquence mensuelle pour certains cas, une fréquence hebdomadaire pour d'autres et seulement pour peu entre eux une fréquence journalière).

Parmi tous les outils de contrôle de gestion, le TB est l'outil le plus utilisé même si la nature et le nombre d'indicateurs reste très variés en fonction de la nature de l'activité de la PME.

Toujours en comparons avec les travaux de recherche précédents, notre étude doctorale a affiché des résultats plus riches en termes de configurations d'acteurs identifiés.

➤ **En termes de l'identification de facteurs de contingence**

D'abord, notre étude participe à l'enrichissement de la littérature et se singularise par des résultats portant sur un ensemble de facteurs de contingences émergents du contexte économique, culturel, social et réglementaire Algérien.

Ensuite, notre recherche doctorale a mis en relief un nombre important de facteurs peu creusés à l'instar du facteur « produits », « clients », « le caractère familiale de l'entreprise », « Les fournisseurs partenaires »... Ou qui n'ont pas été évoqués par d'autres recherches, à savoir :

- « La ressource humaine » : Le niveau de compétence de la RH, son niveau d'adhésion dans le processus de contrôle, la culture, la discipline, la loyauté, niveau de confiance, etc.
- « relation avec la banque » : la nature de la relation avec la banque et les sommes qu'elle engage au profit de la PME.
- Relativement au « profit du dirigeant » : Notre étude met en exergue d'autre caractéristiques liées au profil du dirigeant, il s'agit de : ses motivations, son but, son état d'esprit, le fait qu'il est émergé plus dans le niveau stratégique ou dans le niveau opérationnel.

➤ **En termes d'effet dissemblable des facteurs de contingence**

Notre étude a révélé que certain facteurs ont un impact dissemblable, parfois opposé, l'explication que nous présentons pour cela est le fait que tous passe par le dirigeant de la PME et dépend de comment il aperçoit les choses et comment il réagit au différent facteurs.

7- La remise en cause de certains résultats des recherches antérieures

Ce travail de recherche réaffirme une longue liste de facteurs de contingence citée par la littérature¹. Cependant, il infirme quelques-uns, nous les citons dans les points ci-dessous :

¹ Voir le tableau N 86 ci-dessus.

➤ **Résultats portants sur la relation entre le secteur d'activité de l'entreprise et le niveau de développement du système de contrôle de gestion**

Notre étude qualitative nous a permis de révéler que ce n'est pas invariablement la nature du secteur d'activité auquel la PME appartient qu'il soit (industrie, commerce ou service) qui conditionnent le système de contrôle de gestion.

Nous disposons de deux cas au niveau de notre échantillon qui ont contesté ce résultat confirmé par des études antérieures. Le cas 3 : il s'agit d'une PM Industrielle qui ne dispose presque pas de contrôle de gestion (ou elle dispose d'un système de contrôle de gestion embryonnaires) VERSUS le cas 4 : il s'agit de deux PME qui ont une activité commerciale (distributeur) disposant d'un contrôle de gestion très développé.

Cela dit que relativement à l'activité, il est question de tenir compte le degré de complexité de l'activité quel que soit le secteur d'activité au quel l'entreprise fait partie.

➤ **Résultats portants sur la relation entre l'âge de l'entreprise et le niveau de développement du système de contrôle de gestion**

L'âge de certaines PME de notre échantillon ne valide pas les résultats des études antérieures qui avancent que les entreprises les plus âgées disposent de systèmes de contrôle de gestion plus développés.

Nous illustrons ce constat par le cas 03, il s'agit d'une PME âgée de trente-neuf (39) ans et qui dispose de système de contrôle de gestion beaucoup moins développé que les autres PME de l'échantillon, notamment celles qui sont beaucoup plus jeunes (la PME 05, la PME 06 et la PME 03 dont l'âge est successivement six (06) ans, trois (03) ans et sept (07) ans).

➤ **Résultats portant sur la relation entre l'âge du dirigeant, sa formation et le niveau de développement du système de contrôle de gestion**

Les PME de notre échantillon dont les dirigeants sont jeunes (PME 03, PME 05 et PME06) disposent de systèmes de contrôle de gestion développées (relativement à ceux des PME du même échantillon), néanmoins nous disposons au niveau du même échantillon des PME dirigées par des dirigeants beaucoup plus âgés et qui ont des systèmes de contrôle de gestion aussi développés.

Cela signifie que l'âge du dirigeant n'est pas vraiment un facteur déterminant pour les systèmes de contrôle de gestion des PME étudiées.

De plus nos résultats ne confirment pas l'impact de la formation de gestionnaire, le nombre d'années de formation ainsi que les années d'expérience sur le niveau de développement des systèmes de contrôle de gestion des dirigeants.

3-2- Apports méthodologiques

Les principaux apports méthodologiques relatifs à notre travail doctoral peuvent être résumés en deux points :

- Le premier apport méthodologique relatif à notre travail doctoral concerne la nature de la méthode que nous avons employée. A ce propos, (VILLESEQUE-DUBUS. F, COURRENT .J. M, 2010) révèle que les recherches relatives au domaine croisé de la PME et du contrôle de gestion sont plus que majoritairement de nature quantitative (NOBRE.T, 2001 ; LAVIGNE. B, 2002 ; VAN CAILLIE. D, 2002). Ces recherches quantitatives ont l'avantage d'être riche en nombre mais parfois pauvres en contenu.

A l'égard de cet inconvénient majeur qui nous ne permet pas d'atteindre nos objectifs de recherche, nous avons choisi la méthode qualitative qui nous offre l'avantage de plonger dans le thème en profondeur et pour faire émerger du terrain des connaissances nouvelles.

Afin d'explorer la réalité du contrôle de gestion dans le conte des PME Algériennes, nous avons mené une recherche qualitative basé essentiellement sur la technique d'entretien semi directif, ce moyen de collecte de donner nous offre l'avantage de tirer le maximum d'information auprès des personnes interrogés (les dirigeants de PME) qui représentent le principal acteur du contrôle de gestion au niveau de cette catégorie d'entreprises.

L'ensemble des données recueillies du terrain ont été par la suite traité pour en tirer de informations utiles qui permettent de valider ou invalider les résultats des recherches antérieurs d'une part, d'autre part de surgir du terrain des connaissances nouvelles.

- Le deuxième apport pratique de notre recherche réside dans les nombreuses études de cas (treize PME étudiées) et le choix des PME de l'échantillon. Le faite de d'étudier les systèmes de contrôle de gestion dans tant de PME offre une richesse en nombre et donc permet de tirer plus de connaissances du terrain et ce a partir de la contribution de chaque étude de cas.
- Par ailleurs, notre échantillon est composé de sous ensemble de PME qui permettent d'effectuer de multiple comparaisons. Ces comparaisons autorisent de dégager d'abondants résultats.

3-3- Apports managériaux

Les apports théoriques et méthodologiques présentés ci-dessus resteraient quelque peu stérile s'ils n'avaient pas d'applications pratiques évidentes pour les PME algériennes.

Ainsi, nous pouvons résumer les apports aux praticiens que notre recherche doctorale présente dans ce qui suit :

- ✓ Premièrement, notre recherche doctorale contribue à un enrichissement en terme des pratiques de contrôle de gestion qui peuvent être implémentées dans la PME et ce, à partir de la synthèse des expériences en gestion des dirigeants de PME que nous avons interrogés.
Par ailleurs, nous mettons à disposition des praticiens de la gestion et des professionnels de la formation l'essence des travaux de recherches antérieurs que nous avons examinées judicieusement tout au long de notre recherche.
- ✓ Deuxièmement, cette recherche permet aux dirigeants de PME de regarder la vérité en face et ne plus croire aux stéréotypes sur le contrôle de gestion et qu'il ne peut exister et être utile qu'au niveau des grandes entreprises.
En effet, Nous avons affiché les multiples missions du contrôle de gestion en PME et le profit que les dirigeants peuvent en tirer. Cela n'exige pas de lourds moyens (à savoir : structure dédiée au contrôle de gestion, un poste de contrôleur de gestion...) mais de simple aménagement il s'agit d'être conscient de l'importance du contrôle de gestion et d'être plus précis tout en restant souple.
De cette façon, nous incitons les dirigeants de ces PME qui ont souffert pendant longtemps des carences de gestion à repenser la position du contrôle de gestion dans ces entreprises.

- ✓ Troisièmement, la grande hétérogénéité des systèmes de contrôle de gestion identifiés à partir de nos études de cas confirme la capacité du contrôle de gestion à s'adapter à des contextes très variés et à tenir compte les spécificités de l'entreprise et les besoins de son dirigeant. Cela semble être utile et peut inspirer les dirigeants qui souhaitent développer leur gestion.
- ✓ Quatrièmement, notre contribution pour les dirigeants de PME se voit aussi dans la mise en relief des facteurs qui conditionnent leurs systèmes de contrôle de gestion. La compréhension de ces facteurs de contingence et l'appréhension des freins et des leviers des systèmes de contrôle de gestion offrent aux décideurs qui aspirent une amélioration en terme de contrôle de gestion, un ensemble de possibilités grâce auxquels ils peuvent accomplir le pilotage de leurs entreprise avec plus de pertinence et de concevoir la meilleur version de leurs gestion.
Dans la continuité de l'idée des implications de la compréhension des freins et des leviers des systèmes de contrôle de gestion, nous proposons quelques recommandations qui peuvent être enrichis dans l'avenir :
- Il semble important de ne pas s'enfermer et s'ouvrir à l'environnement. Cette ouverture peut prendre plusieurs formes à savoir : rechercher des moyens de financement afin de développer son activité et approfondir les relations avec les banques, rechercher des partenariats avec de gros fournisseurs et de gros clients, chercher à tirer avantage des mesures d'encouragement des PME qui procure de l'état (financement des investissements, encouragement des exportations par l'état Algérienne...);
- Les dirigeants de PME sont appelés à s'attacher plus à leurs responsabilités du niveau stratégique, il s'agit donc de concevoir une vision claire de leur entreprise et assurer le suivi de cette réalisation ;
- Nous sensibilisons les dirigeants à la grande importance de l'informatisation de leurs systèmes d'information de gestion et à son bon usage en raison du grand profit qu'ils peuvent en tirer à condition que cette informatisation soit appropriée aux spécificités de chaque entreprise.
- Quel que soit le niveau de développement des systèmes de contrôle de gestion, nous pensons que les dirigeants doivent cultiver continuellement l'adhésion et l'implication de tous les acteurs dans le processus du contrôle de gestion.
- Nous recommandons de nourrir et partager au sein de l'entreprise les valeurs qui incitent à s'améliorer collectivement et constamment. Un environnement pareil facilitera l'émergence d'un contrôle de gestion dans son acceptation moderne.
- Nous préconisons aux dirigeants d'être curieux et de chercher tous le temps à savoir ce qui se fait en matière de contrôle de gestion à travers le partage d'expérience entre dirigeants, les formations et les workshops.

Enfin, notre recherche permet d'aller au-delà des rôles classiques assignés au CDG à savoir l'aide à la décision, la normalisation du comportement, etc. Il s'agit également d'être attentif à la dimension culturelle des instruments et aux spécificités de la PME et celles du contexte Algérien.

Nous rappelons avec beaucoup d'insistance que le contrôle de gestion n'est pas seulement réservé à la grande entreprise comme on a souvent le tort de le croire. Mais bien évidemment, il est aussi destiné à la PME.

À travers notre étude, nous visons d'expliquer aux dirigeants de PME les avantages qu'ils peuvent tirer des différentes pratiques du contrôle de gestion et de les pousser à les intégrer dans leur gestion quotidienne. Et ce, en leur faire connaître que le contrôle de gestion CDG leurs permettra de mesurer en temps réel leurs réalisations.

Donc ils seront capables de gérer plus rationnellement et d'intervenir pour améliorer la performance de leur entreprise avec une meilleure maîtrise des coûts et avec une plus grande réactivité.

Nous visons de proposer une recherche utile et utilisable (Sur le plan économique : recherches utilisées par les opérateurs économiques, et académiques (enseignants chercheurs) et qui apporte des réponses pertinentes.

4- Limites de la recherche

En dépit des contributions de notre travail doctoral présentées ci-dessus, celui-ci présente un certain nombre de limites. Celles-ci sont d'ordre théorique, méthodologique et résultant du terrain que nous avons choisi.

4-1-Limites théoriques

D'un point de vue théorique, cette recherche présente les limites suivantes :

- La première limite théorique concerne le domaine du contrôle de gestion qui fait l'objet de profondes mutations et qui est encore en pleins bouleversements du moment où les postulats implicites du contrôle de gestion traditionnel semblent être totalement remis en cause, ainsi que l'équilibre entre l'essence et l'ingénierie du contrôle de gestion (Bouquin, 1994).
- La deuxième limite théorique se rapporte au domaine de la PME qui souffre de multiples désaccords entre les chercheurs relatifs à la définition communément admise pour la PME, les indicateurs mesurant la taille de la PME, les seuils de classifications de la PME par leur taille.
- La troisième limite théorique est le caractère récent de la recherche dans le domaine croisé du contrôle de gestion et de la PME. En effet, les concepts mobilisés sont relativement nouveaux et leurs définitions ne sont pas encore tranchées. Ce manque de consensus, la multitude des désaccords entre les chercheurs de ce domaine et résultats contradictoires, ont engendré des difficultés pour en tirer des concepts et des théories et ont rendu difficile la conception d'une base théorique solide qui servira de socle pour notre recherche.

4-2-Limites méthodologiques

- La première limite méthodologique est relative à notre choix de la méthode qualitative basée sur des études de cas multiples. Ce choix méthodologique ne nous permet pas de généraliser les résultats de notre recherche.

- La deuxième limite méthodologique concerne taille et la représentativité de notre échantillon. En effet, nous avons réalisé notre étude de terrain après de treize (13) PME. Si le nombre de PME étudié étaient plus important, nous aurions pu tirer plus de résultats.
- Notre choix de la méthode de la collecte des données, en effet pour réaliser notre étude de terrains nous avons utilisé la technique de l'entretien semi directif comme source de données principale et notre statut d'observateur semble constituer une limite à notre recherche doctorale et ce en raison de la restreinte vision qu'on peut tirer auprès des personnes interrogées. De ce fait, les conclusions que nous avons pu tirer du terrain ne représentent que ce que les personnes interrogées nous ont communiqué à partir de leurs vision des systèmes de contrôle de gestion présents au niveau de leurs entreprises.
- Au cours de notre étude de terrain, nous avons interrogées onze (11) personnes. Il nous semble que, si le nombre de personnes interviewés était plus important, nous aurions pu tirer plus de renseignement et nos résultats auraient pu être plus globaux.
- Le fait d'exploiter des données qui correspondent seulement à une période donnée (année 2018), cela peut représenter une limite à notre étude, conséquemment les résultats que nous avons exposés ne reflètent à la réalité des systèmes de contrôle de gestion dans les PME étudié qu'au moment de l'étude.

4-3-Limites relatives au terrain de recherche

- Premièrement, la grande hétérogénéité typique des PME s'applique également aux modes et pratiques de contrôle de gestion, cela rend l'étude du phénomène en question difficile et plus complexe. Par conséquent, la grande richesse d'enseignements et les nombreuses données tirées peuvent constituer un obstacle, étant donné qu'elles nécessitent un traitement ensuite une interprétation. Au cours de ce long et complexe processus, le chercheur risque d'omettre certains données ainsi que commettre des erreurs d'interprétation.
- Deuxièmement, l'ensemble des PME étudiées sont des PME familiale et il est connu que ces entreprises plus particulièrement ont tendance à ne pas accepter facilement à fournir les informations ou la documentation nécessaire, surtout lors ce qu'il s'agit du contrôle de gestion, de plus, le management dans cette catégorie d'entreprises se penche en grande partie vers l'informel, d'où la difficulté de collecter toutes les informations et ce en raison de leur nature confidentielle.

5- Perspectives de recherches futures

Notre recherche va servir dans l'avenir a plusieurs recherches complémentaires tel que :

- On ne contrôle que ce que nous mesurons'', notre recherche permettra de mieux connaître la réalité des démarches de contrôle de gestion des PME Algériennes, cela servira a en déduire les évolutions prévisibles ou souhaitables pour accroître l'efficacité et l'efficacité du contrôle de gestion de ces entreprises.
- Avancer sur le plan contrôle de gestion permettra aux futures recherches d'aller au-delà du contrôle et étudier d'autres phénomènes qui boosteront la PME Algériennes à

se positionner dans de nouveaux concepts tels que le développement durable et la RSE.

- Il serait judicieux de développer dans le futur des recherches « action » permettant d'observer, de comprendre et d'améliorer le mouvement concret des acteurs s'appropriant les outils et les mettant en œuvre efficacement.
- Une meilleure compréhension des systèmes de contrôle de gestion dans les PME exige de passer par l'approfondissement de l'aspect psychologique du dirigeant de l'entreprise, (étude psychanalyse).
- Il serait intéressant d'étudier l'influence des facteurs de contingence mis en exergue au niveau de cette recherche et explorer si vraiment ils existent des corrélations entre les systèmes de contrôle de gestion et ces facteurs de contingence. Pour ce faire une étude quantitative portant sur les PME Algériennes devra se faire à grand échelle.

Enfin, le but de ce travail doctoral n'est pas d'atteindre la perfection et de présenter des réponses exhaustives et complètes. C'est plutôt d'améliorer les connaissances relatives au contrôle de gestion en PME, ainsi qu'apporter un plus à ce domaine de recherche récent, plus particulièrement dans le contexte Algérien. Toutefois, nous aspirons que notre recherche soit profitable pour les théoriciens, les praticiens et pour tous ceux qui s'intéressent à comprendre et à étudier le contrôle de gestion dans les PME.

Bibliographie

1. Ouvrages

- AHSINA. K, **Différenciation des Systèmes de contrôle de gestion et apports pour la performance: théories et mesures**, Editions connaissances et savoirs, 2012.
- ALAZARD. C, SEPARI. S, **CDG 11, Contrôle de gestion, manuel et applications**, 5^{ème} édition, Dunod, Paris, 2018.
- ALCOUFFE. S, BOITIER. M, RIVIERE. A, VILLESEQUE-DUBUS. F, **contrôle de gestion sur mesure : industrie, grande distribution, banque, secteur public, culture**, Dunod, Paris, 2013.
- ALLARD-POESI. F et MARECHAL. G, **Méthode de recherche en management ; chapitre 02 : Construction de l'objet de recherche**, Edition Dunod, Paris, 2007.
- AMINTAS. A, **La crise du contrôle de gestion comme crise des savoirs gestionnaires**, dans **Faire de la recherche en contrôle de gestion**, Vuibert, P 11-21. 1999.
- ANTHONY. R. N, **Planning and control systems: a framework for analysis**, Boston, MA, USA, The Harvard Business School Press, 1ère édition, 1965.
- ANTHONY. R. N, **the Management Control Function**, Boston, the Harvard Business School Press, 1988.
- ARGYRIS. C. H, **On Organizational Learning**, London, Blackwell, 1994, in GIORDANO. Y, **Conduire un projet de recherche : une perspective qualitative, chapitre 05 : l'entretien**, Editions, EMS, Colombelles, 2003.
- ARNAUD. H, GARMILIS. A, VIGNON. V, **Le contrôle de gestion...En action**, 2^{ème} édition mise à jour et enrichie, éditions liaisons, 2001.
- BAUMARD. P et IBERT. J, **Quelles approches avec quelles données ?** in THIETART, R.A., (Coll), **Méthodes de recherche en management**, 4ème édition, Paris, Dunod, Chapitre 04, PP 105-128, 2014.
- BAUMARD. P, DONADA. C, IBERT. J et XUERE. J. M, **La collecte des données et la gestion de leurs sources**, In **Méthodes de recherche en management**, dir THIETART. R. A, Paris, Dunod, 2003, PP 224-256.
- BERLAND. N, DE RONGE.Y, **Contrôle de gestion : perspectives stratégiques et managériales**, Pearson éducation, France, 2010.
- BERNARD. F et DUFOUR.N, **Piloter la gestion des risques et le contrôle interne**, éditions Maxima, Paris, 2019.
- BLANC. A, DRUCKER-GODARD. C et EHLINGER. S, **Chapitre 17 : Exploitation des données textuelles**, in THIETART. R. A, (coord), **Méthode de recherche en management**, 4^{ème} édition, Dunod, Paris, 2014, PP 551-573.

- BLANCHET. A et GOTMAN. A, L'enquête et ses méthodes : l'entretien, Paris, Nathan Université, 1992.
- BOLLECKER. M & NARO.G, Le contrôle de gestion aujourd'hui: Débats, controverses et perspectives ; Chapitre 01 : Des théories pour repenser le contrôle de gestion : des dispositifs discursifs et instrumentaux ancrés dans un contexte social et institutionnel, Vuibert, 2014.
- BOUIN. X, SIMON. F. X, Les nouveaux visages du contrôle de gestion, Outils et comportements, 4^{ème} édition, Dunod, Paris, 2015.
- BOUQUIN. H, Les fondements du contrôle de gestion, PUF, 1994.
- BOUQUIN.H, le contrôle de gestion, 5^{ème} édition mise à jour, presse universitaire de France, 2001.
- BRESSY .G, C.KONKUYT, Economie d'entreprise, 7^{ème} édition, DALLOZ, paris, 2004.
- BURLAUD. A, LANGLOIS. G, BRINGER. M, BONNIER. C, contrôle de gestion-manuel et applications, CDG 11, LMD expertise comptable, édition Foucher, 2007.
- CHARREIRE-PETIT. S ET DURIEUX. F, Explorer et tester : Les deux voies de la recherche, in THIETART R-A (éd.), Méthodes de recherche en management, Dunod, Chapitre 03, Paris, 3e édition, PP 58-83, 2007.
- CORFMAT.D, HELLUY.A, BARON.P, La mutation du contrôle de gestion, Editions d'organisation, Paris, 2000.
- CROZIER. M ET FRIEDBERG. E, L'acteur et le système. Paris, Éditions du Seuil, 1977.
- DAYAN. A et al, Manuel de gestion (volume 1), Livre 3. Comptabilité-Contrôle-Audit-Partie 2. Comptabilité de gestion et contrôle de gestion, Chapitre 2 : le contrôle de gestion, édition ELDJAZAIR ELLIPSES, 2009.
- DEMERS. C, La diffusion stratégique en situation de complexité : Hydro-Québec, un cas de changement radical, Thèse de Doctorat, HEC Montréal, 1990, in GIORDANO. Y, Conduire un projet de recherche : une perspective qualitative, chapitre 05 : l'entretien, Editions, EMS, Colombelles, 2003.
- DE RONGE. Y et CERRADA. K, Contrôle de gestion, Pearson Education, 2005.
- DONALDSON. L, The Normal Science of Structural Contingency Theory in S.R. Clegg C, Hardy and W.R. Nord (Eds)”, Handbook of organizational theory, 1996.
- DONADIO. A, DUMAS. P, GIRAUD. L, GODOWSKI. C, NYOBE. S, TAHAR.C, Manuel et applications Management et contrôle de gestion (DSCG3), Vuibert, Paris, 2017.

- DUFFAL. N, DUVAL. I, **Economie d'entreprise : la stratégie des PME**, 2005.
- DUMENIL. M, **Le contrôle de gestion : 200 questions sur le pilotage, la stratégie, l'analyse des coûts...**, édition Gereso, 3^{ème} édition, France, 2018.
- DUMEZ. H, **Méthodologie de la recherche qualitative : Les questions clés de la démarche compréhensive**, Ed. 2, Vuibert, 2016.
- DUPUY. Y, KALIKA. M, MARMUSE. C et TRAHAND. J, **Les systèmes de gestion, introduction au soft management**, Paris, Vuibert, 1989.
- FOURNIER. C, **Techniques de gestion de la PME**, Les Éditions d'Organisation, 1995.
- GAVARD-PERRET. M. L et HELME-GUIZON. A, **Chapitre 07 : Choisir parmi les techniques spécifiques d'analyse qualitative**, in GAVARD-PERRET. M. L, GOTTELAND. D, HAON. C, & JOLIBERT. A, **Méthode de la recherche : Réussir son mémoire ou sa thèse en sciences de gestion**, PERRSON Education, France, 2008.
- GAVARD-PERRET. M. L, GOTTELAND. D, HAON. C et JOLIBERT. A, **Méthodologie de la recherche en sciences de gestion : réussir son mémoire ou sa thèse**, PERRSON, 3^{ème} édition, France, 2018.
- GIORDANO.Y, **Conduire un projet de recherche : une perspective qualitative**, Editions, EMS, Colombelles, 2003.
- GIRAUD. F, SAULPIC. O, BONNIER .C ET FOURCAD .F, **Contrôle de gestion et pilotage de la performance**, édition Gualino, 3^{ème} édition, 2008.
- GLASER. B. G & STRAUSS A. L, **The Discovery of Grounded Theory: Strategies for Qualitative Research**, New York: Aldine Publishing Company, 1967.
- GLASERFELD. V. E, **Introduction à un constructivisme radical**, in Watzlawick P. (dir.), *L'invention de la réalité : contributions au constructivisme*, Paris, Le Seuil, 1988.
- GRAND. B et VERDALLE. B, **Audit Comptable et Financier**, Economica, Paris, 1999.
- GUBA. E. G & LINCOLN. Y. S, **Paradigmatic Controversies, Contradictions, and Emerging Confluences**, in DENZIN, N.K. & LINCOLN, Y.S. (Eds.), **The Sage Handbook of Qualitative Research**, Sage Thousand Oaks, 3^{ème} Edition, 2005, PP 191-205.
- GUILLAUME. S et LESCURE. M (dir.), **Les PME dans les sociétés contemporaines de 1880 à nos jours pouvoir, représentation, action**, P. I. E. PETER LANG S.A., éditions scientifiques internationales, Bruxelles, 2008.
- HOFSTEDE. G, **The game of budget control, London, Tavistock. Tr. fr. : Contrôle budgétaire**, les règles du jeu, Paris, éd. Hommes et Techniques, 1967.

- HUBERMAN. A. M & MILLES. M. B, Data Management and Analysis Methods, in DANZIN, N.K, & LINCOLN, Y.S., (EDs), Collecting and Interpreting Qualitative Materials, London, Sage Publication, 1998, PP 179-210.
- HUBERMAN. A. M & MILLES. M. B, Analyse des données qualitatives, 2^{ème} édition, méthodes en sciences humaines, De Boeck université, Bruxelles, 2003.
- JULIEN P. A, Pour une définition des PME, in JULIEN P.-A. (éd.) Les PME : Bilan et perspectives, Economica, 1997.
- JULIEN, P.A. et M. MARCHESNAY, La petite entreprise, Vuibert, Paris, 1988.
- JULIEN. P. A, Pour une définition des PME, dans JULIEN (2005) (sous la direction de), Les PME: bilan et perspectives, Presses Inter Universitaires, 3^{ème} édition, Canada, 2005.
- KALIKA. M, Structures d'entreprises, Economica, 1986.
- KALIKA. M, Structures d'entreprises, réalités, déterminants, performances, Économica, 1987.
- KHANDWALLA. P. N, The Design of Organizations, New York: Harcourt Brace Jovanovich, 1977.
- LACHMANN. J, Financer l'innovation des PME, Ed Economica, Paris, 1996.
- LE MOIGNE. J. L, Les Épistémologies constructivistes, coll. Que Sais-je ? Paris, PUF, 1995.
- LEVRATTO.N, Les PME définition, rôle économique et politiques publiques, Préface de Marie florence estimé, petites entreprises et entreprenariat, éditions de Boeck université, Bruxelles, 2009.
- LOFLAND. J et LOFLAND. L.H, Analyzing social setting : A guide to qualitative observation and analysis, (2nd ed.), Belmont, CA: Wadsworth, 1984.
- LORINO. P, Comptes et récits de la performance , Edition d'Organisation, 1995.
- LORINO. P, Le contrôle de gestion stratégique, Dunod, 1993.
- LORINO. P, Méthodes et pratiques de la performance, éditions d'organisation, 3^{eme} édition, Paris, 2003.
- LORRIAUX. J. P, Economie d'entreprise, Ed Dunod, Paris, 1991.
- LOUITRI. A, MRANI ZENTAR.S et NARO. G, ERP et contrôle de gestion dans les PME marocaines en croissance : cas de mènara prèfa, éditions universitaires européennes, 2017.
- MAHE DE BOISLANDELLE. H, Gestion des ressources humaines dans les PME, 2^{eme} édition, édition economica, Paris, 1998.

- MARBACH. C, **La recherche académique française sur les pme : les thèses, les revues, les réseaux**, Regards sur les PME, N°14, édition OSEO, France, 2007.
- MARCHESNAY. M, FOURCADE. C, **Gestion de la PME/PMI**, Nathan, 1997.
- MAURIN. P, **Le contrôle de gestion : une boussole pour votre TPE/PME : Une approche simple et pratique pour garder le cap**, AFNOR, 2017.
- MERCHANT. K. A, **Modern Management Control Systems: Text and Cases**, Prentice-Hall, New Jersey, 1998.
- MILES. R.W et SNOW. C.C, **Organizational strategy, structure and process**, New York, Stanford university press, 1978.
- MINTZBERG. H, **Structure et dynamique des organisations**, Paris, Les Éditions d'Organisation, 1982.
- MINTZBERG. H, **Structure et dynamique des organisations**, les Editions d'Organisation, 9ème édition, 1994.
- MORICEAU.J. L et SOPARNOT. R, **Recherche qualitative en sciences sociales : S'exposer, cheminer, réfléchir ou l'art de composer sa méthode**, EMS Editions, 2019.
- MORIN. E. M, SAVOIE. A et BEAUDIN. G, **L'efficacité de l'organisation. Théories, représentations et mesures**, Gaëtan Morin, 1994.
- NOBRE.T et ZAWADZKI. C, **Le contrôle de gestion aujourd'hui Débats, controverses et perspectives ; Chapitre 15 : Le contrôle de gestion dans la PME : Mythe ou réalité ?**, Vuibert, 2014.
- ORIOT. F et BERGERON. H, **Indicateurs de performance et priorités stratégiques des dirigeants de PME**, Dans G. Lecointre (dir.), Le grand livre de l'économie PME (p. 201-225). Gualino Lextenso Editions, 2012.
- PERRET. V et SEVILLE. M, **Fondements épistémologiques de la recherche**, in THIETART, R.A., (Coll), **Méthodes de recherche en management**, 3ème édition, Paris, Dunod, Chapitre 01, pp. 1-15, 2007.
- RAYMOND. L et BLILI. S, **Les systèmes d'information**, dans JULIEN (2005) (sous la direction de), **Les PME: bilan et perspectives**, Presse Inter Universitaire, 3ème édition, Canada, 2005.
- RAYMOND. L, **Les systèmes d'information**, in Les PME : bilan et perspectives, Economica, 1ère édition, Paris, 1995.
- REIX. R, **système d'information et management des organisations**, France, Vuibert, 1998.

- RENARD. J, NUSSBAUMER. S et ORIOT. F, **Audit interne et contrôle de gestion : pour une meilleure collaboration**, édition EYROLLES, 2^{eme} édition, Paris, 2018.
- ROULEAU. L, **Chapitre 04 : La méthode biographique**, in GIORDANO.Y, (Coord.), **Conduire un projet de recherche : une perspective qualitative**, EMS Managements & Société, Paris, 2003.
- SAVALL. H et ZARDET. V, **Le nouveau contrôle de gestion**, Éditions comptables Malesherbes et Eyrolles, 1992.
- STRAUSS. A. L & CORBIN. J, **Basics of qualitative research: grounded theory procedures and techniques**, Newbury Park : Sage, 1990.
- TORRES. O, **Les PME**, Dominos, Evreux, Flammarion, 1999.
- WACHEUX. F, **Méthodes qualitatives et recherche en gestion**, Ed. Economica, 1996.
- WALSHAMAN. G, **Interpreting information systems in organizations**, Chichester : Wiley, 1993.
- WOODWARD. J, **Industrial organization: theory and practice**, London: Oxford University Press, 1965.
- WITTERWULGHE. R, **La P.M.E. une entreprise humaine**, Bruxelles, De Boeck & Larcier s.a, 1998.
- YIN. R. K, **Case Study Research: Design and Methods**, 2nd Edition, London, Applied Social Research Methods Services, vol. 5, Sage Publication, 1994.
- YIN. R. K, **Case Study Research: Design and Methods**, Thousand Oaks, Sage Publications, 2003.
- ZIMNOVITCH. H, **La recherché historique en contrôle de gestion**, In faire de la recherche en contrôle de gestion, Vuibert, FNEGE, 1999.

2. **Articles**

- ABBES. M et SALEH. I, **Les outils de contrôle de gestion dans les PME algériennes. Contraintes et perspectives**, Revue Finance & marchés, Volume 2, Numéro 4, 2016, PP 70-86.
- ABDEL-KADER. M et LUTHER. R, **The impact of firm characteristics on management accounting practices: a UK-based empirical analysis**, The British Accounting Review, vol. 40, no 1, 2008, PP 2-27.
- ABERNETHY. M. A et BROWNELL. P, **Management control systems in research and development organizations: the role of accounting, behavior and personnel controls**, Accounting, Organizations and Society, Volume 22, Issues 3-4, 1997, PP 233-248.

- ABI AZAR. J, **Les outils de contrôle de gestion dans le contexte des pme : cas des pmi au Liban**, Comptabilité et Connaissances, France, 2005.
- AFFES. H et CHABCHOUB. A, **Le système d'information comptable : les déterminants de ses caractéristiques et son impact sur la performance financière des PME en Tunisie**, La Revue des sciences de gestion, Direction et gestion, n 224-225, 2007, p. 59-67.
- AL-OMIRI. M et DRURY. C, **A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations**, Management Accounting Research, vol. 18, n° 4, 2007, PP 399-424.
- AMAT. J, CARMONA. S et ROBERTS. H, **Context and change in management accounting systems: a Spanish case study**, Management Accounting Research, vol. 5, 1994, PP 107-122.
- ANAIRI. F et RADJ. S, **Les difficultés des PME au Maroc : une alerte à la défaillance**, Revue Économie, Gestion et Société, 2017.
- ATKINSON. A. A, WATERHOUSE. J. H & WELLS. R. B, **A stakeholder approach to strategic performance measurement**, Sloan Management Review, 1997, pp.25-37.
- AWALEH OSMAN. M et MEYSSONNIER. F, **Une contribution à l'étude du contrôle de gestion en Afrique : le cas des entreprises de Djibouti**, Transitions numériques et informations comptables, May 2018, Nantes, France. pp.cd-rom.
- BAJAN-BANASZAK. G, **L'expert-comptable et le conseil en gestion**, Revue Française de Comptabilité, n° 249, octobre 1993, PP 95-101.
- BARBELIVIEN. D ET MEYSSONNIER. F, **Une contribution à l'étude de la structuration du contrôle de gestion en PME : le cas de trois entreprises familiales et industrielles de taille intermédiaire (ETI)**, Revue internationale P.M.E., 31, (1), 2018, PP 157-185.
- BELAÏD. Z, BERGERON. H, **Pratiques de calcul des coûts, utilisation de l'information et performance dans les PME manufacturières**, comptabilité, contrôle, audit et institution(s), Tunisie, (pp.CD-Rom), 2006.
- BELLIHI. H et BAZI. M, **Role of SMEs in the Economic and Social Development: Case of Terroir Products in Souss Massa Draa Region (Morocco)**, Advances in Economics and Business 3(8), 2015, PP 340-347.
- BEN HAMADI. Z, CHAPPELLIER. P ET VILLESEQUE-DUBUS. F, **Innovations budgétaires en pme : l'influence du secteur d'activité et du profil du dirigeant**, n° 43, 2014, PP 223-252.
- BERCHICHE. A, **Typologie des sociétés commerciales avantages et inconvénients**, In mutation revue trimestrielle, Ed. CNCA, 1999, PP 39-44.

- BERNARD. O, **L'appropriation du système de contrôle de gestion par le propriétaire-dirigeant de petite entreprise : trois étapes en lien avec le concepteur**, Revue internationale P.M.E, Volume 32, Numéro 1, 2019, PP 101–125.
- BESCOS. P. L, **Un nouvel outil de gestion pour les PME**, Revue Française de Comptabilité, n° 226, septembre 1991.
- BONACHE, A. B., CHAPPELLIER, P., BEN HAMADI, Z. & MOHAMMED, A, **Les déterminants de la complexité des systèmes d'information comptables des dirigeants de PME : contingences culturelles et endogénéité**, Management international, 19 (3), 2015, PP 148–168.
- BONACHE. A, CHAPPELLIER. P, BEN HAMADI. Z ET MOHAMMED A, **Les déterminants de la complexité des systèmes d'information comptables des dirigeants de PME : contingences culturelles et endogénéité**. Management international, 19(3), 2015, PP 148–168.
- BOULIANNE. E, **Revisiting fit between AIS design and performance with the analyzer strategic-type**, International Journal of Accounting Information Systems, Vol. 8, 2007, PP 1-16.
- BOUQUIN. H, PESQUEUX. Y, **Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline**, Comptabilité - Contrôle - Audit 1999/3 (Tome 5), PP 93-105.
- BOUQUIN. H, **Pourquoi le contrôle de gestion existe-t-il encore ?**, *Gestion*, Vol. 21, N° 3, septembre 1996, pp. 97-103.
- BOURGUIGNON. A, **Sous les pavés la plage... ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable : l'exemple de la performance**, Comptabilité - Contrôle - Audit 1997/1 (Tome 3), p. 89-101.
- BOUTELLAA. M et LEZZAR. M S, **Dynamique et Importance Des PME en Algérie**, Revue de l'économie financière et des affaires JFBE ISSUE (8), 2019.
- BRUNS W. J. & WATEHOUSE J. H, **Budgetary control and organizational structure**, Journal of Accounting Research, Volume 33, 1975, PP 177 -203.
- CHADEFAX. M, DANDON. O, LANGEVIN. P, **Les prévisions dans les PME**, Revue Française de Comptabilité, n° 229, décembre 1991, PP 29-35.
- CHAPPELLIER. P, MOHAMMED. A, & TELLER. R, **Le système d'information comptable des dirigeants de PME syriennes: complexité et contingences**, Management & Avenir, (7), 2013, 48-72.
- CHAPPELLIER. P, **Profils de dirigeants et données comptables de gestion**, Revue internationale PME, vol. 10, no 1, 1997, PP 9-41.
- CHAPMAN. C. S, **Reflections on a contingent view of accounting**, Accounting, Organizations and Society, Volume 22, Issue 2, 1997, PP 189-205.

- CHEFFI. W, NEKHILI. M, **Rôles assignés à la comptabilité de gestion par les managers et changement comptable : question d'adéquation ou simple désillusion ?**, Comptabilité - Contrôle - Audit 2011/1 (Tome 17), PP 67-97.
- CHENHALL. R. H & MORRIS. D, **The impact of structure, environment and interdependencies on the perceived usefulness of management accounting systems**, Accounting Review, Volume 61, 1986, PP 16-35.
- CHENHALL. R. H et LANGFIELD-SMITH. K, **The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting : an empirical investigation using a systems approach**, Accounting Organizations and Society, vol.23, no.3, 1998, PP 243-264.
- CHENHALL. R. H, **Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future**. Accounting, Organizations and Society, 28(2), 2003, PP 127-168.
- CHENHALL. R. H, **Reliance on manufacturing performance measures, total quality management and organisational performance**, Management Accounting Research, Vol. 8, 1997, pp.187-206.
- CHERKAOUI. A, HAOUATA. S, **Éléments de Réflexion sur les Positionnements Epistémologiques et Méthodologiques en Sciences de Gestion**, Revue Interdisciplinaire, Vol 1, n° 2, 2016.
- CHOW. C. W, KAMAL. M. H. & WILLIAMS. J. E, **Applying the balanced scorecard to small companies**, Management accounting, vol.79, no. 2, 1997, PP 21-27.
- COKER J. W. et HAYES. R. D, **Lenders' Perceptions of Income-Tax-Basis Financial Reporting by Small Business**, Journal of Small Business Management, 1992, PP 66-76.
- COLLIER. P. M, **Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting**, Management Accounting Research, vol. 16, 2005, PP 321-339.
- COLOT. V et MICHEL. P. A, **Vers une théorie financière adaptée aux PME : Réflexion sur une science en genèse**, Revue Internationale PME, Vol. 9 No. 1, 1996, PP 143-166.
- CONDOR. R, **Le contrôle de gestion dans les PME: une approche par la taille et le cycle de vie**, Revue internationale PME: Économie et gestion de la petite et moyenne entreprise 25(2), 2012, PP 77-97.
- DANGEREUX. K, CHAPPELLIER. P ET VILLESEQUE-DUBUS. F, **Adapter les outils de contrôle aux contextes et aux acteurs dans les PME : le cas exploratoire du tableau de bord achat d'un dirigeant**, Revue internationale P.M.E., 30(1), 2017, PP 27-56.
- DAVILA. A et FOSTER. G, **Management accounting systems adoption decisions: evidence and performance implications from early-stage/startup companies**, The Accounting Review, vol. 80, no 4, 2005, PP 1039-1068.

- DAVILA. T, **An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms.** Accounting, Organizations and Society 30, 2005, PP 223–248.
- DAVIS. S et ALBRIGHT. T, **The changing organisational structure and individual responsibilities of managerial accountants: A case study.** Journal of Managerial Issues, Vol 12, N°4, 2000.
- DENT. J. F, **Strategy, organization and control: Some possibilities for accounting research"**, Accounting, Organizations and Society, vol. 15, n° 1-2, 1990, PP 3-25.
- ECCLES. R, **The performance measurement manifesto.** Harvard Business Review, January-February 1991, pp. 131-137.
- EISENHARDT. K. M, **Bulding Theories From Case Study Research.** Academy of Management Review, vol. 14, 1989, PP 532-550.
- EJBARI. Z, **Quelles pratiques du contrôle de gestion dans les PME au Maroc : Etat des lieux et facteurs explicatifs.** Revue marocaine de management, logistique et transport, N 02, 2017.
- EL IDRISSI. R, **Etude sur le contrôle de gestion dans les entreprises de la province de Safi – Maroc.** international Journal of Economics & Strategic, Management of Business Process (ESMB), Vol.11 2018, PP 33-38.
- EPSTEIN. M et MANZONI J. F (1997), **The Balanced Scorecard and Tableau de Bord: Translating strategy into action.** Management Accounting, Vol 79, N° 2, 1997, PP 28-37.
- ERRAMI. Y, **les systèmes de contrôle traditionnels et modernes : articulation et modes d'existence dans les entreprises françaises.** Comptabilité et environnement, France, Mai 2007.
- ÈVE CHIAPELLO, **Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature.** Comptabilité - Contrôle -Audit, 1996/2 (Tome 2), PP 51-74.
- CHIAPELLO. E, **Les organisations et le travail artistiques sont-ils contrôlables ?.** In: Réseaux, volume 15, n°86, 1997, Modèles et acteurs de la production audiovisuelle. pp. 77-113.
- EVRAERT. P ET MEVELLEC. P, **Les systèmes de cout par activités, réconcilier le calcul du cout des produits et le contrôle de gestion.** revue française de gestion, 1991, PP 91-102.
- EZZAMEL. M, **The impact of environmental uncertainty, managerial autonomy and size on budget characteristics.** Management Accounting Research, Volume 1, 1990, PP 181-197.
- FERNANDEZ. V, PICORY. C et ROWE. F, **Outils de gestion et espaces concurrentiels des PME.** Revue internationale PME, vol. 9, no 1, 1996, PP 79-102.

- FISHER. J, **Contingency-based research on management control systems : categorization by level of complexity**, Journal of Accounting Literature, n°14, 1995, PP 24-53.
- FISHER. J, **Contingency theory, management control systems and firm outcomes : past results and future directions**, Behavioral Research in Accounting, n°10 (supplement), 1998, PP 1-18.
- FLAMHOLTZ. E.G, **Accounting, budgeting and Control Systems in Their Organizational Context: Theoretical and Empirical Perspectives**, Accounting, Organizations and Society, 1983, PP153-174.
- GERMAIN. C, **La contingence des systèmes de mesure de la performance : les résultats d'une recherche empirique sur le secteur des PME**, Finance, Contrôle, Stratégie, Vol. 7, N° 1, 2004, PP 33-52.
- GERMAIN. C, **Une typologie des tableaux de bord implantés dans les petites et moyennes entreprises**, Finance Contrôle Stratégie, vol. 8, no 3, 2005, PP 125-143.
- GERMAIN. C, **Le pilotage de la performance dans les PME en France : une comparaison des pratiques de tableaux de bord des organisations familiales et des filiales**, Revue internationale PME, vol. 19, no 1, 2006, PP 69-94.
- GORDON. L A. & MILLER. D, **Un cadre de contingence pour la conception de systèmes d'information comptable**, Accounting, Organizations and Society, Elsevier, vol. 1 (1), pages 59-69, 1976.
- GORDON. L. A et NARAYANAN. V. K, **Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organizational Structure: An Empirical Investigation**, Accounting, Organizations and Society. Vol. 9, 1984, PP 33-47.
- GORTON. M, **Use of financial management techniques in the U.K.-based small and medium sized enterprises: empirical research findings**, Journal of Financial Management Analysis, vol. 12, 1999, PP 56-64.
- GOVINDARAJAN. V, **Pertinence des données comptables dans l'évaluation des performances: un examen empirique de l'incertitude environnementale comme variable intermédiaire**, Accounting, Organizations and Society, Elsevier, vol. 9 (2), 1984, PP 125-135.
- GREINER. L. E, **Evolution and Revolution as Organizations Grow**, Reprinted by permission of Harvard Business Review by, Vol. 50(4), 1972.
- Gul. F. A, **The effects of management accounting systems and environmental uncertainty on small business managers' performance**, Accounting and Business Research, vol. 22, no 85, 1991, PP 57-61.
- Gul, F. A. et Chia. Y. M, **Les effets des systèmes de comptabilité de gestion, l'incertitude environnementale perçue et la décentralisation sur la performance managériale: un test d'interaction à trois voies**, Accounting, Organizations and Society, Elsevier, vol. 19 (4-5), 1994, PP 413-426.

- HARTMANN, F.G.H, **The appropriateness of RAPM : toward the further development of theory,** Accounting, Organizations and Society, 2000.
- HODGES. H. E et KENT. T. W, **Impact of planning and control sophistication in small business,** Journal of Small Business Strategy, automne, vol. 17, no 2, 2006, PP 75-87.
- HOLMES. S et NICHOLLS. D, **An analysis of the use of accounting information by australian small business,** Journal of Small Business Management, 1988, PP 57-68.
- JULIEN, P. A, **Vers une typologie multicritère des PME,** Revue internationale P.M.E., 3(3-4), 411-425, 1990.
- KAPLAN. R. S et NORTON. D. P, **The Balanced Scorecard, Measures that drive performance,** Harvard Business Review, Vol. 70, N° 1, 1992, PP 171-180.
- KAPLAN. R. S et NORTON. D. P, **Using the balanced scorecard as a strategic management system,** Harvard Business Review, 1996, PP 150-160.
- KAPLAN. R. S et NORTON. D. P, **Why does business need a balanced scorecard,** Journal of Cost Management, 1997, PP 05-10.
- KAPLAN. R. S et NORTON. D. P, **Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part I,** Accounting Horizons, Vol. 15, no.1, 2001, pp.87-104.
- KHANDWALLA. P. N, **The environment and its impact on the organization,** International Studies of Management & Organization, 2: 3, 297-313, 1972.
- KOENIG. G, **Production de la connaissance et constitution des pratiques organisationnelles,** Revue de Gestion des Ressources Humaines, n° 9, 1993, PP 4-17.
- LA VILLE (DE). V. I, **La recherche idiographique en management stratégique : une pratique en quête de méthodologie ?,** Finance Contrôle Stratégie, vol. 3, n° 3, 2000, PP. 73-99.
- LANGEVIN. P, NARO. G, **contrôle et comportements : une revue de la littérature anglo-saxonne.** Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion, France, 2003.
- LANGFIELD-SMITH. K, **Management Control Systems and Strategy: A critical review,** Accounting, Organisations and Society, Vol. 22, n°2, 1997, PP 207-232.
- Lee. A. S, **Integrating positivist and interpretive approaches to organizational research,** Organization Science, 2(4), 1991, PP 342-365.
- LIBBY. T et WATERHOUSE. J, **predicting change in management accounting systems,** journal of management accounting research, 1996, PP 137-150.

- MAEDER. R, **De nouvelles missions pour le contrôle**, revue française de gestion, P 58-60.
- MAGNE. L, BAZIN. Y, **Le contrôle comme pratique (control- as- practice) – proposition d’une autre grille de lecture du contrôle organisationnel**. Comptabilités et innovation, Grenoble, France, 2012.
- MARCHESNAY. M, **La mercatique de la petite entreprise**, *Revue internationale P.M.E.*, 1 (3-4), 259–276, 1988.
- MARZOUK. F, **PME et compétitivité en Algérie**, université de Brouira – Algérie, (disponible sur le lien : <http://fseg2.univtlemcen.dz/larevue09/FARIDA%20MERZOUK.pdf>).
- MCMAHON. R.G.P et HOLMES. S, **Small business financial management practices in North America : a literature review**, *Journal of Small Business Management*, vol. 29, no 2, 1991, PP 19-29.
- MERCHANT. K. A , **The design of corporate budgeting system : influences on managerial behaviour and performance**, *The Accounting Review*, , Vol 56, n°4, 1981, PP813-829.
- MEYSSONNIER. F, **Au cœur du contrôle de gestion: la mesure**, *Faire de la recherche en contrôle de gestion*, 1999, PP 51-58.
- MEYSSONNIER. F, **Les dispositifs de pilotage de la performance en environnement innovant et incertain: étude comparative de huit startups**, *Revue internationale PME*, 28(3-4), 2015, PP 171-193.
- MEYSSONNIER. F, **le contrôle de gestion des entreprises de taille réduite**, *Association Francophone de Comptabilité | « ACCRA »*, 2019/3 N° 6.
- MEYSSONNIER. F, ZAWADZKI. C, **l’introduction du contrôle de gestion en P.M.E étude d’un cas de structuration tardive de la gestion d’une entreprise familiale en forte croissance**, *Revue internationale PME: Économie et gestion de la petite et moyenne entreprise*, 21(1), 2008.
- MIGNON. S, **La pérennité organisationnelle. Un cadre d'analyse**, *Revue française de gestion* 2009/2 (n° 192), p. 73-89.
- MISIASZEK.E et ORIOT.F, **Le Balanced Scorecard au filtre d’une PME française Ou pourquoi les PME préfèrent le « sur-mesure »**, Université de Toulouse, Toulouse Business School, *Revue française de gestion – N° 225*, 2012.
- MITCHELL. F et REID. G. C, **Editorial. Problems, challenges and opportunities: the small business as a setting for management accounting research**. *Management Accounting Research*, 11(4), 2000, PP 385-390.
- MITCHELL. F, REID. G et SMITH. J, **A case for researching management accounting in SMEs**, *Management Accounting (CIMA)*, Vol. 76, n°9, 1998, PP 30-33.

- MONSEN. N et NÄSI. S, **The contingency model of governmental accounting innovations : a discussion**, The European Accounting Review, vol. 7, n°2, 1998, PP 275-288.
- MOORES. K et YUEN. S, **Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective**, Accounting, Organizations and Society, vol. 26, 2001, PP 351-389.
- MORIN. E et SAVOIE. A, **Représentations de l'efficacité organisationnelle : développements récents**, Article publié dans la revue Psychologica, Universida de de Coimbra, Portugal, 2001, no 27.
- NARO. G, **La dimension humaine du contrôle de gestion : la recherche anglo-saxonne sur les aspects comportementaux de la gestion budgétaire**, Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 4, Volume 2, 1988.
- NELSON. G. W, **Besoins en information des femmes entrepreneurs**, Journal of Small Business Management, 1987, PP 38 – 44.
- NGONGANG. D, **Analyse des facteurs déterminants du système d'information comptable et des pratiques comptables des PME tchadiennes**, Revue des Sciences de Gestion, Direction et Gestion, n° 224-225, 2007, PP 49-57.
- NGONGANG. D, **Analyse de la pratique des coûts dans les PMI camerounaises**, Revue Libanaise de Gestion et d'Economie, Volume 03, N°5, revue électronique, PP 92 - 114, 2010.
- NGONGANG.D, NOUMOEN NJOJO. J. G, **Facteurs de contingence et nature du contrôle de gestion dans les PME camerounaises**, Revue africaine de management - African management review, vol.3 (2), PP.79-91, 2018.
- NOBRE. T, **Le contrôleur de gestion de la PME**, Comptabilité-Contrôle-audit, Tome 7, Vol. 1, mars 2001, pp. 129-146.
- NOBRE. T, **Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME**, Finance-Contrôle-Stratégie, 2001 b, PP 119-148.
- ORIOT. F et MISIASZEK. E, **Le Balanced Scorecard au filtre d'une PME française Ou pourquoi les PME préfèrent le « sur-mesure »**, Université de Toulouse, Toulouse Business School, Revue française de gestion – N° 225, 2012.
- ORLIKOWSKI. W. J & BARDOUDI. J. J, **Studying Information Technology in Organization: Research Approaches and Assumptions**, Information systems Research (2), 1991, PP 1-28.
- OTLEY. D, **The contingency theory and management accounting: achievement and prognosis**, Accounting, Organizations and Society, vol. 5, n°4, 1980, PP 413-428.
- OTLEY. D, **Management control in comptemporary organizations: towards a wider framework**, Management Accounting Research, vol. 5, 1994, PP 289-299.

- OUBOUALI. Y, ELFAH. S, **Méthodologie et Epistemologie en Sciences de gestion**, international journal of economics and stategic managment of business process, ESMB, vol 10, 2018, PP 23-28.
- OUCHI. W. G, **A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms**, management sciences, volume 25, n°9, Septembre 1979. PP 833-848.
- OUCHI. W.G, **Markets, bureaucracies, and clans**, Administrative Science Quarterly, vol. 25, n°1, 1980, PP 129-141.
- OUHADIS, JAMAL.Y et HAMLIRI.A, **Les attributs des systèmes de mesure de la performance des PME marocaines : Les résultats d'une recherche empirique**, la revue marocaine du contrôle de gestion, N 1, 2018.
- OUSLIMANE. M, BENNOUR. A, **Les PME face au contrôle de gestion : état de l'art**, Revue des reformes Economique et intégration dans l'économie mondiale, Vol 13, N° 26, 2018, PP 86-104, Publiée par l'Ecole Supérieure de Commerce Koléa.
- PERREN. L et GRANT. P, **The evolution of management accounting routines in small businesses : a social construction perspective**, Management Accounting reidResearch, vol. 11, 2000, PP 391-411.
- PERROW. C, **A framework for the comparative analysis of organizations**, American Sociological Review, Volume 56, Issue 1, 1967, PP 194- 208.
- RACHEDI. A, **Etude Empirique Sur Les Réalités Des Pratiques De Mesure De La Performance Des Pme Algériennes**, Revue des reformes Economique et intégration dans l'économie mondiale, Volume 8, Numéro 15, 2013, PP 53-82, Publiée par l'Ecole Supérieure de Commerce Koléa.
- RAYMOND. L, BLILI. S et EL-ALAMI. D, **L'écart entre le consultant et la P.M.E. : analyse et perspectives**, Gestion, vol. 28, n° 4 (hiver), 2004, PP 52-60.
- REID. G. C et J.A. SMITH. J. A (2000), **The impact of contingencies on management accounting system development**, Management Accounting Research, vol. 11,no 4, 2000, PP 427-450.
- ROMANO. C. A. et RATNATUNGA. J, **Growth stages of small manufacturing firms : the relationship with planning and control**, British Accounting Review, vol. 26, 1994, PP 173-195.
- RENAUD. A et BERLAND. N, **L'influence des facteurs stratégiques et organisationnels sur les relations entre contrôle de gestion environnemental et apprentissage organisationnel : le cas d'une éco-PME missionnaire**. Management international, HEC Montréal et Université Paris Dauphine, 2019, PP 1-16.
- SANDINO. T, **Introducing the first management control systems : evidence from the retail sector**, The Accounting Review, vol. 82, no 1, 2007, PP 265-293.

- SIMONS. R, **Levers of control: How managers use innovate control systems to drive strategic renewal**, Strategic Management Journal, Harvard Business School Press, Boston Massachusetts, Volume 15, 1995.
- SPANG. L, **une explication de l'émergence et du développement du contrôle de gestion par une analyse en termes de fit : le cas des CPAM (caisses primaires d'assurance maladie)**, Association de recherches et publications en management « Gestion 2000 », 2012/3 Volume 29, 2012.
- TOGODO AZON. A, VAN CAILLIE. D, **Outils de contrôle de gestion et performances des collectivités locales : état de la littérature**, La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg, France. (pp.CD ROM), 2009.
- TOGODO AZON. A, VAN CAILLIE. D, PICHULT. F, **Les déterminants du design des systèmes de contrôle de gestion dans les collectivités locales de l'Afrique au Sud du Sahara: une analyse empirique contingente des collectivités locales béninoises**, Comptabilités, économie et société, Montpellier, France. (pp. Cd-rom), 2011.
- TORRES. O, **Pour une approche contingente de la spécificité de la PME**, Revue internationale P.M.E, Volume 10, numéro 2, 1997.
- TOUCHAIS. L, **Le contrôle et l'exportation : une combinaison originale de pratiques formelles et informelles**, Finance-Contrôle-Stratégie, Volume 1, Issue 4, 1998.
- VAN DER GHINST. P, **Le nouveau contrôle de gestion**, Échanges, n 114, 1995, P 05-15.
- VILLESEQUE-DUBUS. F et COURRENT. J. M, **Recherches en contrôle de gestion et PME: évolution et logiques de structuration**, La Comptabilité, le Contrôle et l'Audit entre Changement et Stabilité (pp. CD-Rom), 2008.
- WADE. M. E et DIENG. O. T, **Les outils de contrôle de gestion en contexte PME au Sénégal: une analyse de l'effet-taille**. Revue africaine de management, ISSN : 2509-0097, VOL.4(3), 2019, PP36-57.
- WATERHOUSE. J. H, TIESSEN. P, **A contingency framework for management accounting systems research"**, Accounting, Organisation and Society, Vol. 3, n°1, 1978, PP 65-76.
- WHITLEY. R, **Firms, institutions and management control: the comparative analysis of coordination and control systems**, Accounting, Organizations and Society, vol.28, n°5/6, 1999, PP 507-524.
- WIJewardena. H, DE ZOYSA. A, FONSEKA. T et PERERA. B, **The impact of planning and control sophistication on performance of small and medium-sized enterprises : evidence from Sri Lanka**, Journal of Small Business Management, vol. 42, no 2, 2004, PP 209-217.

3. **Autres documents (études, rapports, ...)**

- BOUQUIN. H., **Les perspectives de recherche en contrôle de gestion : les cadres conceptuels**, Cahiers de recherche de l'IAE de Lille, n°88/2, 1988.
- BOUYACOUB. A, **Les PME ont le syndrome de la peur de la grande taille**, Publié dans La Tribune le 21 - 05 – 2014.
- Bulletin d'information Statistique de la PME, données du 1^{er} semestre 2014, N 25, édition novembre 2014.
- Bulletin d'information Statistique de la PME, données du 1^{er} semestre 2015, N 27, édition septembre 2015.
- Bulletin d'information Statistique de la PME, données du 1^{er} semestre 2016, N 29, édition Décembre 2016.
- Bulletin d'information Statistique de la PME, données du 1^{er} semestre 2017, N 31, édition novembre 2017.
- Bulletin d'information Statistique de la PME, données du 1^{er} semestre 2018, N 33, édition novembre 2018.
- Bulletin d'information Statistique de la PME, données du 2^{er} semestre 2014, N 26, édition Avril 2015.
- Bulletin d'information Statistique de la PME, données du 2^{er} semestre 2015, N 28, édition Mai 2016.
- Bulletin d'information Statistique de la PME, données du 2^{er} semestre 2016, N 30, édition Mai 2017.
- Bulletin d'information Statistique de la PME, données du 2^{er} semestre 2017, N 32, édition Mai 2018.
- CHAPPELLIER. P, **Vers un modèle de gestion hybride pour le dirigeant de PME : une étude de la triangulation entre système d'information formel, recours à l'expert et métis du dirigeant** (habilitation à diriger des recherches en sciences de gestion). Université de Nice, France, 2011.
- **Communiqué du CMF**, communiqué du conseil du marché financier relatif à la définition de la notion des petites et moyennes entreprises opérant dans les secteurs libres à la constitution au sens de l'article 21 bis du décret n° 77-608 du 27 juillet 1977.
- Conseil International pour la Petite Entreprise, **ICSB annual global micro-, Small and medium –Sized Enterprises Report**, 27 juin 2019.
- DELOITTE, **Connected Small Businesses US**, Commissioned by Google, 2017.
- EL BAKKOUCHI. Y, **Etude sur la différence entre l'audit interne, contrôle de gestion et le contrôle interne**, Université de Mohamed V Soussi-Maroc.

- FAVARO. M, **La prévention dans les PME I – situation Position du problème - Examen de la littérature Section Accidentologie**, [Rapport de recherche] Notes scientifiques et techniques de l'INRS NS 134, Institut National de Recherche et de Sécurité (INRS), Janvier 1996.
- FILION. L. J, **Entrepreneurs et propriétaires-dirigeants de PME**, Cahier de recherche no 2001-03, Montréal, 2001.
- GHARBI. S, **Les PME/PMI en Algérie : Etat des lieux**, Université du littoral côte d'opale, Cahiers du Lab.RII, document de travail N°238 Mars 2011.
- INTERNATIONAL LABOUR OFFICE, **Small and Medium Sized Entreprises and decent and productive employment creation**, Report IV, Session 104, Geneva, first edition 2015.
- JÄNKÄLÄ. S, **Management Control Systems (MCS) in the Small Business Context: Linking Effects of Contextual Factors with MCS and Financial Performance of Small Firms**, Academic Dissertation, University of Oulu, Finlande, 2007.
- LAPOINTE. J. L, **La méthodologie des systèmes souples appliquée à l'amélioration de situation problématiques complexes en éducation**, Notes de cours, Département de didactique, de psychopédagogie et de technologie éducative, Faculté des sciences de l'éducation, Université Laval, Ste-Foy, Québec, 1996.
- NADEAU. R, MARTEL. JJ et ZALI. BM, **Utilisation des méthodes quantitatives pour les décisions de gestion dans les PME québécoises: une étude empirique** Papier de recherche, Université de Laval, GRADE RR 88, Québec, 1988.
- NAYAK. A et GREENFIELD. S, **The use of management accounting information for managing micro businesses**, dans A. Hughes et D.J. Storey (dir.), Finance and the Small Firm, Londres, Routledge, 1994.
- OCDE, **Chapitre 1 : Caractéristiques et importance des PME**, Revue de l'OCDE sur le développement 2004/2 (no 5), p. 37-46.
- OCDE, **Promouvoir l'entrepreneuriat et les PME innovantes dans une économie mondiale : Vers une mondialisation plus responsable et mieux partagée**, 2ème conférence de l'OCDE des ministres en charge de petites et moyennes entreprises (PME), Istanbul, Turquie, 3-5 juin 2004, les statistiques sur les PME : vers une mesure statistique plus systématique du comportement des PME.
- Rapport sénateur grignon, **chapitre premier -un engagement très fort en faveur de la petite entreprise**, source : <http://www.senat.fr/rap/r96-374/r96-3742.html>.
- REIX. R, **Processus de décision et d'utilisation d'information**, Mélanges offertes à Pierre Vigneux , IPA , Toulouse, 1981, PP 677 – 697.
- SANNI-YAYA.H, **la problématique de la performance organisationnelle, ses déterminants et les moyens de sa mesure : une perspective holistique et multicritérielle**, DOCUMENT DE TRAVAIL 2003-036, Faculté des sciences de l'administration, Université Laval Québec (Québec), Canada.

- TELLER. R, **Comptabilité et contrôle, éléments de réflexion pour un état d'art**, Actes des journées des IAE, 1993.
- VAN CAILLIE. D, **Enquête sur les pratiques et les besoins en matière de contrôle de gestion dans les PME wallones**, Cahier de recherche, Université de Liège, 2002.
- VELMURADOVA. M, **Epistémologies et méthodologies de la recherche en Sciences de gestion**, Note de synthèse, [Autre] USTV, 2004.

4. **Colloques, congrès et séminaires**

- AIT IAZA. S et DAANOUNE. M. R, **Le rôle du contrôle de gestion dans la mise à niveau des PME**, communication présentée lors du colloque international intitulé : Entreprises en difficulté et changement organisationnel, état de l'art et perspectives concernant les PME organisé par la faculté des Sciences Juridiques, Economiques & Sociales – Marrakech, le 30 et 31 Octobre 2014.
- BEN AISSA. H, **quelle méthodologie de recherche appropriée pour une construction de la recherche en gestion ?**, Xi ème Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique, 2001.
- BERGERON. H, **La gestion stratégique et les mesures de la performance non financière des PME**, Acte du 6ème Congrès international francophone sur la PME, 2002.
- BERGERON. H, **Les indicateurs de performance en contexte PME, quel modèle appliquer ?**, 21ème Congrès de l'Association Française de Comptabilité, Angers, 2000.
- BERTHELOT. S. et MORRILL. J, **Stratégies, systèmes de contrôle de gestion performance : une étude empirique auprès des petites et moyennes entreprises**, Congrès annuel de l'ACPC, Niagara Falls, Ontario, 2006.
- BESCOS. P. L et MENDOZA. C, **contrôle de gestion, qualité des informations pour la prise de décision et facteurs de contingence**, 20ème congrès de l'AFC, France, (pp. CD-Rom), 1999.
- CHAPPELLIER.P et MOHAMMED. A, **Les pratiques comptables des PME syriennes dans un contexte de libération de l'économie**, Congrès de l'Association française de comptabilité, Nice, 2010.
- CONDOR. R. et REBUT. K, **Déterminants et modes opératoires du contrôle de gestion dans les PME**, Congrès international francophone sur l'entrepreneuriat et les PME, Louvain-la-Neuve, 2008.
- DANGEREUX. K, CHAPPELLIER. P et VILLESSEQUE-DUBUS. F, **Outils de contrôle de gestion et innovation en PME**, 13^{ème} Congrès International Francophone des PME (CIFEPME), Trois Rivières, Canada, 2016.
- DAVID. A, **Etudes de cas et généralisation scientifique en sciences de gestion**, Actes de la XIIIème Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique, Le Havre, 2004.

- DING. Y et MALLERET. V, **Les systèmes de calcul des coûts dans les entreprises chinoises : une étude exploratoire**, 28ÈME CONGRES DE L'AFC, Poitiers (France), 2007.
- FERNANDEZ. V, PICORY. C, ROWE. F, **Diversité, cohérence et pertinence des outils de gestion dans les PME**, Compte rendu du séminaire ECOSIP du 23 Septembre 1994.
- GERMAIN. C, **Le pilotage de la performance dans les petites et moyennes entreprises : les résultats d'une recherche empirique**. Actes du 22e Congrès de l'Association francophone de comptabilité. Toulouse, France, 16-17 mai 2001.
- GHORBEL. J, **Approche contingente du design du système d'information comptable dans les pmi tunisiennes**, comptabilité, contrôle et audit des invisibles, de l'informel et de l'imprévisible, Toulouse, France. (pp. Cd-rom), 36eme congres de l'AFC, 2015.
- GIARD. V, **Une comptabilité de gestion en crise**, présenté au Congrès ECOSIP (septembre 1990), repris in Gestion industrielle et mesure économique: approches et applications nouvelles, Economica, 1990, p. 135-149.
- JORISSEN. A, DEVINCK. S et VANSTRAELEN. A, **Planning and Control : Are These Necessary Tools for Success ? Empirical Results of Survey and Case Research on Small and Medium-Sized Enterprises Compared with Research on Large Enterprises**, Congrès de l'IAAER, Paris, 1997.
- LASSOUED. K et ABDELMOULA. I, **Les déterminants des systèmes d'information comptables dans les PME : une recherche empirique dans le contexte tunisien**, 27ÈME CONGRES DE L'AFC, Tunisie, 2006.
- LAVIGNE. B et ST-PIERRE. J, **contribution de la comptabilité financière à l'accroissement de la performance des pme et à la réduction de leur vulnérabilité : revue de la documentation**, Actes du VIe Congrès international francophone de la PME At: Montréal, Canada, 2002.
- LAVIGNE. B, **Contribution à l'étude de la genèse des systèmes d'information comptable des PME : une approche empirique**, Actes du XXIIIe Congrès de l'Association française de comptabilité, 2002, Toulouse.
- LEVRATTO. N, **La PME objet frontière : une analyse en termes de cohérence entre l'organisation interne et le marché**, Communication au colloque : Les PME dans les sociétés contemporaines de 1880 à nos jours; Pouvoir, représentation, action, Université de Paris 1 Panthéon/Sorbonne, 2006.
- MORISSETTE. R, **Financial and non financial information : toward an integrative theory of information choices in organization**, Annual Congress of the American Accounting Association, New Orelans, 1998.
- NGANTCHOU. A, **Le contrôle de gestion en contexte PME africain : l'informalité est - elle la règle ?**, Communication au congrès de l'Association Francophone de Comptabilité (AFC), Toulouse, 2016.

- NGONGANG. D, **profil du dirigeant et facteurs déterminants du système d'information comptable et des pratiques comptables des entreprises tchadiennes**, Association Francophone de Comptabilité, Tunis, 2006.
- PETITJEAN. J-L, **Coordination inter-firmes : de la différenciation des configurations organisationnelles à l'intégration des mécanismes de contrôle**, 22^{ème} congrès de l'AFC, France, mai 2001.
- SANTIN. S et VAN CAILLIE. D, **Le design du système de contrôle de gestion des PME : une quête de stabilité adaptative**, Actes du 29^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité (AFC), Cergy-Pontoise, 2008.
- SPONEM. S, **l'explication de la diversité des pratiques budgétaires : une approche contingente**, 23^{ème} congrès de l'Association Française de Comptabilité, Toulouse, 2002.
- TORRES. O, **Du rôle et de l'importance de la proximité dans la spécificité de gestion des PME**, 5^{ème} Congrès International Francophone PME, Lille, octobre 2000.
- TORRÈS. O, **Essai de conceptualisation proxémique de la petitesse des entreprises**, 6^{ème} Congrès International Francophone PME (CIFPME), Montréal, 2002.
- VALLERAND. J, MORRILL. J et BERTHELOT. S, **Positionnement de la PME manufacturière canadienne face aux outils de gestion enseignés dans les programmes de formation universitaire en administration**, IX^e Congrès international francophone sur l'entrepreneuriat et les PME, Louvain-la-Neuve, 2008.
- VAN CAILLIE. D, **L'exercice du contrôle de gestion en contexte PME : étude comparée des cas français, canadien et belge**, Congrès annuel de l'Association francophone de comptabilité, Louvain-la-Neuve, 2003.

5. **Thèses et mémoires**

- AMROUNE. B, **Impact des programmes de mise à niveau sur la performance de la pme dans un environnement ouvert et intense: cas de l'Algérie**, Université du Québec à Montréal, thèse présentée comme exigence partielle du doctorat en administration, 2014.
- AZZAOUÏ. K, **Le Financement des PME et les mécanismes de garantie en Algérie**, thèse en vue de l'obtention d'un diplôme de doctorat en sciences de gestion, option : finance, Ecole supérieure de commerce (ESC) Koléa, 2016.
- BEN AYED DAMAK. N, **Les pratiques de calcul des coûts dans les pme en Tunisie : de l'approche opérationnelle à l'approche stratégique**, Thèse présentée en vue de l'obtention du grade de docteur es sciences de gestion, Université de Lille 2, 2015.
- BERNARD.O, **Système de contrôle de gestion et trajectoire du propriétaire-dirigeant de petite entreprise : Le secteur de l'agencement d'intérieur dans le Grand-Est**, thèse pour l'obtention du doctorat en sciences de gestion, Université Paris Est-Marne la vallée, 2010.

- BERGERON. H, **Différenciation des systèmes de données et représentations en contrôle de gestion. Essai d'observation et d'interprétation**, Thèse de Doctorat, Université de Montpellier II, 1996.
- BENNIA MESBAH. Y, **Les changements des systèmes de contrôle de gestion Cas d'un échantillon des entreprises algériennes**, thèse de doctorat en sciences de gestion, Option : Management des Organisations, Université ABOU BEKR BELKAID – Tlemcen, Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et de Gestion, 2016.
- BERLAND. N, **L'histoire du contrôle budgétaire en France. Les fonctions du contrôle budgétaire, influences de l'idéologie, de l'environnement et du management stratégique**, thèse pour l'obtention du doctorat en sciences de gestion, Université Paris Dauphine-Paris IX, 1999.
- CHAPPELLIER. P, **Comptabilité et système d'information du dirigeant de PME : essai d'observation et d'interprétation des pratiques**, Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Montpellier 2, 1994.
- DE LA VILLARMOIS. O, **le contrôle du réseau bancaire : exploration de la faisabilité et de la pertinence d'une démarche de comparaison des unités opérationnelles**, Thèse de doctorat, université des sciences et technologies de Lille, institut d'administration des entreprises, 1999.
- DANGEREUX. K, **Contrôle de gestion et innovation produit : observation et interprétation des influences réciproques**, Thèse présentée en vue de l'obtention du grade de Docteur en sciences de gestion, Université Montpellier, 2016.
- GUMB. B, **Des mythes fondateurs du contrôle de gestion et de ses prolongements : le cas de l'informatique décisionnelle**, thèse de doctorat en sciences de gestion, gestion et management, université robert SCHUMAN - STRASBOURG III, 2005.
- GENDRE-AEGERTER. D, **La perception du dirigeant de pme de sa responsabilité sociale : une approche par la cartographie cognitive**, thèse présentée à la Faculté des Sciences économiques et sociales de l'Université de Fribourg (Suisse) pour l'obtention du grade de Docteur ès Sciences économiques et sociales, 2008.
- GARDES. L, **Méthodologie d'analyse des dysfonctionnements des systèmes pour une meilleure maîtrise des risques industriels dans les PME : application au secteur du traitement de surface**, thèse présentée devant l'institut national des sciences appliquées de Lyon et l'école nationale supérieure des mines de Saint-Etienne pour obtenir le grade de docteur, formation doctorale : sciences et techniques du déchet, 2001.
- HADJAR. G, **Le partenariat public-privé : transfert de connaissances managériales et apprentissage. Cas d'entreprises publiques algériennes**, thèse de doctorat en sciences de gestion, université de Nice Sophia Antipolis, 2014.
- KOURICHI. M. S, **La réalité du contrôle de gestion dans les PME Algériennes : Cas des entreprises du sud Algérien durant la période (2011-2012)**, thèse présentée en vue de l'obtention du doctorat en sciences de gestion, Faculté des sciences économiques, commerciales et des sciences de gestion. Université de KASDI MERBAH, 2013, Ouargla.

- LAMBERT. C, **La fonction contrôle de gestion. Contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation**, Thèse en vue de l'obtention du grade de Docteur en Sciences de gestion, Gestion et management, Université Paris Dauphine - Paris IX, 2005.
- LACOMBRE-SABOLY. M, **Les déterminants de la qualité des produits comptables des entreprises : Le rôle du dirigeant**, Thèse de sciences de gestion, Académie de Poitiers, 1994.
- PICARD.A, **Développement d'un cadre de mesure de performance d'une transformation de culture organisationnelle : le cas de la migration vers le modèle de soins Planetree au CHU Sainte-Justine**, Sciences de la gestion (Stratégie), Mémoire présenté en vue de l'obtention du grade de maîtrise ès sciences (M. Sc.), HEC MONTRÉAL, 2013.
- PENDARIES. M, **Le pilotage par la valeur de la performance des organisations: cas des entreprises industrielles gérées par affaire**, thèse présentée en vue de l'obtention du doctorat en sciences de gestion, Université de la méditerranée – Aix – Marseille II, 2011.
- ROBLEDO. C., **Les conditions de réussite des co-entreprises à parent français implantées à l'étranger : identification des systèmes de contrôle et analyse de leur effet sur la performance**, thèse Rennes, décembre 1995.
- SPANG. L, **La modélisation de l'évolution du contrôle de gestion dans une organisation : le cas des Caisses Primaires d'Assurance Maladie (CPAM)**, Thèse pour le doctorat nouveau régime ès Sciences de Gestion, Université de Nancy 2, Institut d'administration des entreprises, 2002.
- TOGODO AZON. A, **Impact des Facteurs de Contexte sur le Design des Systèmes de Contrôle de Gestion dans les Collectivités Locales Béninoises: Une Approche Contingente**, Thèse présentée en vue de l'obtention du grade de Docteur en Sciences Economiques et de Gestion, école de gestion de l'université de Liège, 2012.
- VILETTE. M. A, **Le Travail à temps partagé, entre forme particulière de transformation du travail et outil d'introduction de la GRH dans les PME**, Thèse pour l'obtention du doctorat en sciences de gestion, Economies et finances. Université d'Auvergne - Clermont-Ferrand I, 2010.
- .ZAWADZKI. C, **Enjeux et difficultés de l'introduction du contrôle de gestion : une étude de cas en PME**, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Paul-Verlaine, Metz, 2009.
- ZIAN. H, **Contribution à l'étude des tableaux de bord dans l'aide à la décision des PME en quête de performances**, doctorat es sciences de gestion, université MONTESQUIEU - BORDEAUX IV école doctorale entreprise, économie, société (E.D. 42), 2013.

6. Textes législatifs et réglementaires

- Code de la promotion de l'investissement promulgué le 05/10/1993.

- Décret exécutif 96/94 du 3 Mars 1996.
- Décret exécutif n° 02-373 du 6 Ramadhan 1423 correspondant au 11 novembre 2002.
- Décret n° 91-37 de la 19/02/1991.
- Décret exécutif n°19-12 du 24 janvier 2019 modifiant le décret exécutif n°18-02 correspondant au 7 janvier 2018 portant désignation des marchandises soumises au régime de restrictions à l'importation.
- Décret exécutif n° 18-139 du 21 mai 2018 modifiant et complétant le décret exécutif n° 18-02 du 7 janvier 2018 portant désignation des marchandises soumises au régime de restrictions à l'importation (Jo n° 29 du 23 Mai 2018).
- Décret exécutif n° 18-51 du 30 janvier 2018 modifiant et complétant le décret exécutif n° 05-458 du 30 novembre 2005 fixant les modalités d'exercice des activités d'importation de matières premières, produits et marchandises destinés à la revente en l'état. (Jo n° 06 du 01 Février 2018).
- Décret exécutif n° 18-02 du 19 Rabie Ethani 1439 correspondant au 7 janvier 2018 portant désignation des marchandises soumises au régime de restrictions à l'importation..
- Journal officiel de l'union européenne, commission, recommandation de la commission du 6 mai 2003 concernant la définition des micros, petites et moyennes entreprises, notifiée sous le numéro C(2003) 1422, (Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE) (2003/361/CE).
- La charte de la PME, Loi n° 53-00 formant charte de la petite et moyenne entreprise, Dahir n° 1-02-188 du 12 jourmada I 1423 (23 juillet 2002), B. O. n°5036 du 15/09/2002.
- Loi N ° 90/31 du 04/12/1990 relative aux associations professionnelles.
- Loi n° 17-02 du 10 janvier 2017 **portant loi d'orientation sur la promotion de la PME.**
- Loi N° 17-02 du 11 Rabie Ethani 1438 correspondant au 10 janvier 2017 portant loi d'orientation sur le développement de la petite et moyenne entreprise (PME).
- Loi 88-25 du 19/07/1988.
- Loi 90-10 du 14/04/1990.
- Loi n° 01-18 du 27 Ramadhan 1422 correspondant au 12 décembre 2001 portant loi d'orientation sur la promotion de la petite et moyenne entreprise (P.M.E).
- Ordonnance N° 01/03 du 20/08/2001.

7. Webographies

- Site de la chambre algérienne du commerce et d'industrie :
<https://www.caci.dz/fr/R%C3%A9seau%20CCI/Missions/Pages/Missions.aspx>
- Site du Fonds de Garantie des Prêts:
<http://www.fgar.dz/portal/fr/content/missions>
- Site du ministère de l'industrie et des mines:
<http://www.mdipi.gov.dz/?l-Agence-Nationale-de>
<http://www.mdipi.gov.dz/?Les-Pepinieres-d-entreprise>
<http://www.mdipi.gov.dz/?Conseil-National-de-l>
http://www.mdipi.gov.dz/IMG/pdf/Bulletin_PME_N_33.pdf
- Site de l'Agence Nationale de Soutien pour l'Emploi des Jeunes :
<http://www.ansej.org.dz/index.php/fr/presentaion-de-l-ansej/presentaion-du-l-ansej>
- Site de l'Agence Nationale du Développement de l'Investissement:
<http://www.andi.dz/index.php/fr/missions-de-l-andi>
<http://www.andi.dz/index.php/fr/guichet-unique/presentation>
<http://www.andi.dz/index.php/fr/fonds-d-investissement>
- Site du ministère du commerce :
<https://www.commerce.gov.dz/choix-de-la-forme-juridique-de-votre-entreprise-1>
- Site Eurostat statistics explained:
https://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php?title=Archive:Business_economy_-_size_class_analysis
- Site du FSB experts in business:
[https://www.fsb.org.uk/media-centre/small-business-statistics#:~:targetText=At%20the%20start%20of%202019%20there%20were%205.82%20million%20small,population%20\(5.9%20million%20businesses\).](https://www.fsb.org.uk/media-centre/small-business-statistics#:~:targetText=At%20the%20start%20of%202019%20there%20were%205.82%20million%20small,population%20(5.9%20million%20businesses).)
- Site d'AFNOR boutique éditions :
<https://www.boutique.afnor.org/extraits/FA092111.pdf>
- Site de Larousse :
<https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/technologie/76961#:~:targetText=%C3%89tud e%20des%20outils%2C%20des%20machines,fond%C3%A9%20sur%20des%20principes%20scientifiques>
- site Algérie presse service :
<http://www.aps.dz/economie/67309-commerce-exterieur-suspension-d-importation-de-900-produits-des-2018>.
- Site d'Algex :
http://www.algex.dz/index.php/export_algex/itemlist/category/174-soutien-aux-exportateurs?limitstart=0
- Site : Djazairess :
<https://www.djazairess.com/fr/latribune/105794>
- Le site de l'UFAI :
https://www.ufai-asso.org/?page_id=21

Annexes

Annexe N°01 : La loi n° 17-02 du 10 janvier 2017 portant loi d'orientation sur la promotion de la PME

12 Rabie Ethani 1438 11 janvier 2017	JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N° 02	3
LOIS		
<p>Loi n° 17-01 du 11 Rabie Ethani 1438 correspondant au 10 janvier 2017 fixant la liste des hautes responsabilités de l'Etat et des fonctions politiques dont l'accès requiert la nationalité algérienne exclusive.</p> <p style="text-align: center;">-----</p>	<ul style="list-style-type: none"> — le Chef d'état-major de l'Armée Nationale Populaire ; — les commandants des forces armées ; — les commandants des régions militaires ; — toute autre haute responsabilité militaire définie par voie réglementaire. 	
<p>Le Président de la République,</p> <p>Vu la Constitution, notamment ses articles 63, 92, 136, 138, 140, 143 (alinéa 2) et 144 ;</p> <p>Vu l'ordonnance n° 66-155 du 8 juin 1966, modifiée et complétée, portant code de procédure pénale ;</p> <p>Vu l'ordonnance n° 66-156 du 8 juin 1966, modifiée et complétée, portant code pénal ;</p> <p>Vu l'ordonnance n° 70-86 du 15 décembre 1970, modifiée et complétée, portant code de la nationalité algérienne ;</p>	<p>Art. 3. — Toute personne appelée à exercer une responsabilité de l'Etat ou une fonction politique prévues à l'article 2 ci-dessus, est tenue de présenter une déclaration sur l'honneur attestant de sa jouissance de la nationalité algérienne exclusive.</p>	
<p>Après avis du Conseil d'Etat ;</p> <p>Après adoption par le Parlement ;</p>	<p>La déclaration sur l'honneur est déposée auprès du Premier Président de la Cour suprême.</p>	
<p>Promulgue la loi dont la teneur suit :</p>	<p>Le modèle de déclaration est fixé par voie réglementaire.</p>	
<p>Article 1er. — La présente loi a pour objet de fixer la liste des hautes responsabilités de l'Etat et des fonctions politiques dont l'accès requiert la nationalité algérienne exclusive, en application des dispositions de l'article 63 de la Constitution.</p>	<p>Art. 4. — Toute personne exerçant une haute responsabilité de l'Etat ou une fonction politique prévues à l'article 2 ci-dessus, doit présenter la déclaration sur l'honneur, dans un délai de six (6) mois, à compter de la date de publication de la présenteloi au <i>Journal officiel</i>.</p>	
<p>Art. 2. — La nationalité algérienne exclusive est requise pour l'accès aux hautes responsabilités de l'Etat et aux fonctions politiques suivantes :</p>	<p>Art. 5. — Toute fausse déclaration expose son auteur aux sanctions prévues par la législation en vigueur.</p>	
<ul style="list-style-type: none"> — le Président du conseil de la Nation ; — le Président de l'Assemblée Populaire Nationale ; — le Premier ministre ; — le Président du Conseil constitutionnel ; — les membres du Gouvernement ; — le Secrétaire Général du Gouvernement ; — le Premier Président de la Cour suprême ; — le Président du Conseil d'Etat ; — le Gouverneur de la Banque d'Algérie ; — les responsables des organes de sécurité ; — le Président de la Haute Instance Indépendante de Surveillance des Elections ; 	<p>Art. 6. — La présente loi sera publiée au <i>Journal officiel</i> de la République algérienne démocratique et populaire.</p>	
	<p>Fait à Alger, le 11 Rabie Ethani 1438 correspondant au 10 janvier 2017.</p>	
	<p>Abdelaziz BOUTEFLIKA.</p> <p style="text-align: center;">-----★-----</p>	
	<p>Loi n° 17-02 du 11 Rabie Ethani 1438 correspondant au 10 janvier 2017 portant loi d'orientation sur le développement de la petite et moyenne entreprise (PME).</p> <p style="text-align: center;">-----</p>	
	<p>Le Président de la République,</p> <p>Vu la Constitution, notamment ses articles 43, 136, 138, 140, 143 et 144 ;</p> <p>Vu l'ordonnance n° 75-58 du 26 septembre 1975, modifiée et complétée, portant code civil ;</p> <p>Vu l'ordonnance n° 75-59 du 26 septembre 1975, modifiée et complétée, portant code de commerce ;</p>	

4	JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N° 02 12 Rabie Ethani 1438 11 janvier 2017
<p>Vu l'ordonnance n° 76-105 du 9 décembre 1976, modifiée et complétée, portant code de l'enregistrement ;</p> <p>Vu la loi n° 79-07 du 21 juillet 1979, modifiée et complétée, portant code des douanes ;</p> <p>Vu la loi n° 83-11 du 2 juillet 1983, modifiée et complétée, relative aux assurances sociales ;</p> <p>Vu la loi n° 84-17 du 7 juillet 1984, modifiée et complétée, relative aux lois de finances ;</p> <p>Vu la loi n° 90-11 du 21 avril 1990, modifiée et complétée, relative aux relations de travail ;</p> <p>Vu la loi n° 90-22 du 18 août 1990, modifiée et complétée, relative au registre de commerce ;</p> <p>Vu la loi n° 90-30 du 1er décembre 1990, modifiée et complétée, portant loi domaniale ;</p> <p>Vu le décret législatif n° 94-01 du 3 Chaâbane 1414 correspondant au 15 janvier 1994 relatif au système statistique ;</p> <p>Vu l'ordonnance n° 95-07 du 23 Chaâbane 1415 correspondant au 25 janvier 1995, modifiée et complétée, relative aux assurances ;</p> <p>Vu l'ordonnance n° 96-01 du 19 Chaâbane 1416 correspondant au 10 janvier 1996 fixant les règles régissant l'artisanat et les métiers ;</p> <p>Vu l'ordonnance n° 01-04 du Aouel Joumada Ethania 1422 correspondant au 20 août 2001, complétée, relative à l'organisation, la gestion et la privatisation des entreprises publiques économiques ;</p> <p>Vu la loi n° 01-18 du 27 Ramadhan 1422 correspondant au 12 décembre 2001 portant loi d'orientation sur la promotion de la petite et moyenne entreprise (PME) ;</p> <p>Vu la loi n° 01-20 du 27 Ramadhan 1422 correspondant au 12 décembre 2001 relative à l'aménagement et au développement durable du territoire ;</p> <p>Vu l'ordonnance n° 03-03 du 19 Joumada El Oula 1424 correspondant au 19 juillet 2003, modifiée et complétée, relative à la concurrence ;</p> <p>Vu la loi n° 04-08 du 27 Joumada Ethania 1425 correspondant au 14 août 2004, modifiée et complétée, relative aux conditions d'exercice des activités commerciales ;</p> <p>Vu la loi n° 06-11 du 28 Joumada El Oula 1427 correspondant au 24 juin 2006 relative à la société de capital investissement ;</p> <p>Vu la loi n° 11-10 du 20 Rajab 1432 correspondant au 22 juin 2011 relative à la commune ;</p>	<p>Vu la loi n° 12-06 du 18 Safar 1433 correspondant au 12 janvier 2012 relative aux associations ;</p> <p>Vu la loi n° 12-07 du 28 Rabie El Aouel 1433 correspondant au 21 février 2012 relative à la wilaya ;</p> <p>Vu la loi n° 14-10 du 8 Rabie El Aouel 1436 correspondant au 30 décembre 2014 portant loi de finances pour 2015, notamment son article 118 ;</p> <p>Vu la loi n° 16-09 du 29 Chaoual 1437 correspondant au 3 août 2016 relative au développement de l'investissement ;</p> <p>Après avis du Conseil d'Etat,</p> <p>Après adoption par le Parlement,</p> <p>Promulgue la loi dont la teneur suit :</p> <p>Article 1er. — La présente loi a pour objet de définir la petite et moyenne entreprise dénommée ci-après « PME » et les mesures et les mécanismes de soutien qui leurs sont réservés en termes d'émergence, de croissance et de pérennisation.</p> <p style="text-align: center;">TITRE I</p> <p style="text-align: center;">DES DISPOSITIONS GENERALES</p> <p style="text-align: center;">CHAPITRE 1er</p> <p style="text-align: center;">DES PRINCIPES GENERAUX</p> <p>Art. 2. — La présente loi fixe les objectifs généraux suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> — l'impulsion de la croissance économique ; — l'amélioration de l'environnement de la PME ; — l'encouragement de l'émergence des PME, notamment innovantes, et leur pérennisation ; — l'amélioration de la compétitivité et de la capacité d'exportation des PME ; — la promotion de la culture entrepreneuriale ; — l'amélioration du taux d'intégration nationale et la promotion de la sous-traitance. <p>Art. 3. — La politique de développement des PME s'appuie sur la concertation et la coordination avec les acteurs publics et privés concernés, et sur les études appropriées donnant lieu à des programmes, des mesures et des structures d'appui et d'accompagnement.</p> <p>L'Etat mobilise les moyens nécessaires à cet effet.</p> <p>Art. 4. — Les collectivités locales initient les mesures nécessaires pour l'aide et le soutien à la promotion des PME, notamment par la facilitation de l'accès au foncier et à l'immobilier convenant à leurs activités, et la réservation d'une partie des zones d'activités et des zones industrielles.</p> <p>Les modalités d'application du présent article sont précisées, en tant que de besoin, par voie réglementaire.</p>

CHAPITRE 2

DE LA DEFINITION DE LA PETITE
ET MOYENNE ENTREPRISE

Art. 5. — La PME est définie, quel que soit son statut juridique, comme étant une entreprise de production de biens et/ou de services :

— employant une (1) à deux cent cinquante (250) personnes ;

— dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas quatre (4) milliards de dinars algériens ou dont le total du bilan annuel n'excède pas un (1) milliard de dinars algériens ;

— et qui respecte le critère d'indépendance tel que défini au point 3, ci-dessous.

Au titre de la présente loi, il est entendu par :

1- **Personnes employées** : le nombre de personnes correspondant au nombre d'unités de travail-année (UTA), c'est-à-dire au nombre de salariés employés à temps plein pendant une année. Le travail partiel ou le travail saisonnier étant des fractions d'unité de travail-année.

L'année à prendre en considération pour une PME en activité est celle du dernier exercice comptable clôturé.

2- **Seuils pour la détermination du chiffre d'affaires ou pour le total du bilan** : ceux afférents au dernier exercice clôturé de douze mois.

3- **Entreprise indépendante** : l'entreprise dont le capital n'est pas détenu à 25% et plus par une ou plusieurs autres entreprises ne correspondant pas à la définition de la PME.

Art. 6. — Est éligible aux dispositions de la présente loi, toute entreprise créée ou à créer, respectant les seuils suscités, sur la base d'une déclaration dont le modèle est fixé par arrêté du ministre chargé de la PME.

Art. 7. — Bénéficient des mesures d'appui, prévues par la présente loi, les PME dont le capital social est détenu dans la limite de 49% par une ou plusieurs sociétés de capital investissement.

Art. 8. — La moyenne entreprise est définie comme une entreprise employant de cinquante (50) à deux cent cinquante (250) personnes et dont le chiffre d'affaires annuel est compris entre quatre cent (400) millions de dinars algériens et quatre (4) milliards de dinars algériens ou dont le total du bilan annuel est compris entre deux cent (200) millions de dinars algériens et un (1) milliard de dinars algériens.

Art. 9. — La petite entreprise est définie comme une entreprise employant de dix (10) à quarante-neuf (49) personnes et dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas quatre cent (400) millions de dinars algériens, ou dont le total du bilan annuel n'excède pas deux cent (200) millions de dinars algériens.

Art. 10. — La très petite entreprise « TPE » est définie comme une entreprise employant de un (1) à neuf (9) personnes et réalisant un chiffre d'affaires annuel inférieur à quarante (40) millions de dinars algériens, ou dont le total du bilan annuel n'excède pas vingt (20) millions de dinars algériens.

Art. 11. — Lorsqu'une entreprise enregistre un nombre d'employés qui la classe dans une catégorie de PME et un chiffre d'affaires ou un total du bilan qui la classe dans une autre catégorie, le critère du chiffre d'affaires ou du total du bilan, prime pour sa classification.

Art. 12. — Lorsqu'une entreprise, à la date de clôture de son bilan comptable, enregistre un ou des écart(s) par rapport au(x) seuil(s) énoncé(s) ci-dessus, elle n'acquiert ou ne perd la qualité de PME, au sens des articles 8, 9 et 10 ci-dessus, que pour autant qu'il(s) persiste(nt) sur deux exercices consécutifs.

Art. 13. — Les seuils relatifs aux chiffres d'affaires et au total du bilan annuel peuvent être révisés, en cas de besoin, par voie réglementaire.

Art. 14. — La définition de la PME telle qu'énoncée dans la présente loi, constitue la référence pour :

— l'octroi de tout appui, aide et soutien prévus par la présente loi au profit des PME et leur accompagnement ;

— la collecte des données et le traitement des statistiques.

Le système statistique national doit établir des situations périodiques et conjoncturelles relatives aux PME telles que définies ci-dessus.

TITRE II

DES MESURES D'AIDE ET DE SOUTIEN
A LA PROMOTION DE LA PME

Art. 15. — Les mesures d'aide et de soutien à la promotion de la PME, objet de la présente loi, ont pour objectifs :

— de publier et promouvoir la diffusion de l'information à caractère industriel, commercial, juridique, économique, financier, professionnel et technologique relative au secteur des PME ;

— d'encourager toute initiative tendant à faciliter l'accès des PME au foncier ;

— d'œuvrer pour la mise en place de régimes fiscaux adaptés aux PME ;

— de favoriser et d'encourager le développement de la culture entrepreneuriale, ainsi que les nouvelles technologies et l'innovation au sein des PME ;

— de faciliter l'accès des PME aux instruments et services financiers adaptés à leurs besoins ;

— d'encourager les associations professionnelles, les bourses de sous-traitance et les groupements ;

— de renforcer la coordination entre les dispositifs de création et d'appui aux PME aux niveaux central et local.

Art. 16. — Les PME bénéficient des mesures d'aide et de soutien, prévues par la présente loi, en fonction de leurs tailles et des priorités définies par filières et par territoires.

Les modalités d'application du présent article sont définies par voie réglementaire.

CHAPITRE 1er

DE LA CREATION ET DE LA CROISSANCE DE LA PME

Art. 17. — Il est créé un établissement public à caractère spécifique, ci-dessous dénommé « l'agence », chargé de la mise en œuvre de la stratégie de développement de la PME.

Art. 18. — L'agence assure la mise en œuvre de la politique de développement des PME en matière d'émergence, de croissance et de pérennisation, y compris l'amélioration de la qualité, la promotion de l'innovation et le renforcement des compétences et des capacités managériales des PME.

Les missions, l'organisation et le fonctionnement de l'agence, sont définis par voie réglementaire.

Art. 19. — Le financement des actions d'aide et de soutien à la PME, prévues par la présente loi, ainsi que des dépenses de fonctionnement de l'agence s'effectue à travers le compte d'affectation spéciale n° 302-124 intitulé « Fonds national de mise à niveau des PME, d'appui à l'investissement et de promotion de la compétitivité industrielle ».

Art. 20. — Il est créé des structures locales rattachées à l'agence. Elles se composent des :

— centres d'appui et de conseil à la PME, ayant pour principales missions l'appui à l'émergence, à la croissance et à la pérennisation des PME, ainsi que leur accompagnement ;

— pépinières d'entreprises chargées de soutenir les entreprises émergentes et de les héberger.

Les missions, l'organisation et le fonctionnement des centres d'appui et de conseil à la PME et des pépinières d'entreprises, sont définis par voie réglementaire.

Art. 21. — Il est créé, auprès du ministère chargé de la PME, des fonds de garantie des crédits et des fonds d'amorçage, conformément à la réglementation en vigueur afin de garantir les crédits aux PME et de promouvoir les start-up dans des projets innovants.

Les modalités d'application du présent article sont déterminées par voie réglementaire.

Art. 22. — Le ministère chargé de la PME entreprend, en concertation avec les autres ministères et autorités concernés, toute initiative à l'effet d'identifier les besoins des PME en financement et d'impulser la mise en place d'instruments financiers adaptés.

Art. 23. — L'Etat veille au développement du partenariat public/privé et œuvre pour l'élargissement du champ de la concession de services publics au profit des PME.

Art. 24. — Il est créé, auprès du ministère chargé des PME, un organisme consultatif dénommé « Conseil national de concertation pour le développement de la PME ».

Le Conseil constitue un espace de concertation et se compose d'organisations et d'associations professionnelles spécialisées et représentatives des PME, ainsi que des représentants des secteurs et institutions concernés par la création et le développement des PME.

Les modalités d'application du présent article sont définies par voie réglementaire.

Art. 25. — Au titre de la passation des marchés publics, les services concernés de l'Etat et de ses démembrements veillent à soumettre une proportion de ces marchés à une concurrence inter PME selon les conditions et modalités définies par la réglementation en vigueur.

Art. 26. — Dans le cadre de l'amélioration de la compétitivité des PME et de la promotion du produit national, des programmes de modernisation sont établis et mis en œuvre en faveur des PME.

Les modalités d'application du présent article sont déterminées par voie réglementaire.

Art. 27. — L'Etat encourage et appuie, à travers une subvention ou une aide matérielle :

— les associations de TPE représentatives de cette catégorie, offrant des services spécifiques à ces TPE ;

— les associations et/ou groupements de PME visant l'amélioration de la compétitivité des filières d'activités notamment celles de la sous-traitance à travers la collaboration des différents acteurs qui interviennent dans le processus de fabrication d'un produit matériel ou immatériel ou d'un service depuis la recherche/développement jusqu'à la consommation finale.

La subvention ou l'aide matérielle est assortie des conditions mentionnées dans le cahier des charges, et son octroi est subordonné à la conclusion d'une convention annuelle entre le ministère chargé de la PME et le groupement ou l'association, définissant les activités de ces derniers, en adéquation avec les objectifs fixés.

Les modalités d'application du présent article sont définies par voie réglementaire.

Art. 28. — Les associations professionnelles et les groupements qui créent des structures d'appui à la PME, peuvent bénéficier d'une aide financière ou matérielle de l'Etat, conformément à la législation et à la réglementation en vigueur.

Les modalités d'application du présent article sont déterminées par voie réglementaire.

12 Rabie Ethani 1438
11 janvier 2017

JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N° 02

7

Art. 29. — Le bénéfice des dispositions de la présente loi est subordonné à une déclaration d'identification périodique par les entreprises concernées auprès de l'agence ou ses démembrements. Le modèle de la déclaration est défini par un arrêté du ministre chargé des petites et moyennes entreprises.

CHAPITRE 2

DE LA PROMOTION DE LA SOUS-TRAITANCE

Art. 30. — La sous-traitance est l'instrument privilégié de densification du tissu PME.

Elle fait l'objet d'une politique de promotion et de développement visant le renforcement de la compétitivité de l'économie nationale.

Art. 31. — L'agence, visée à l'article 17 ci-dessus est chargée de mettre en œuvre la politique de l'Etat en matière de développement de la sous-traitance, notamment :

- assurer l'intermédiation entre les donneurs et les receveurs d'ordres ;
- collecter et analyser l'offre et la demande nationale en matière de capacités de sous-traitance ;
- valoriser le potentiel des PME en matière de sous-traitance à travers des programmes spécifiques visant l'amélioration de leurs performances ;
- promouvoir les activités de sous-traitance et de partenariat par le soutien aux bourses de sous-traitance ;
- assurer la mission de point focal dans le cadre d'un système d'information unifié des bourses de sous-traitance ;
- élaborer des contrats-types, selon une approche filière, se rapportant aux droits et obligations des donneurs et des receveurs d'ordres ;
- élaborer et actualiser un guide juridique de sous-traitance ;
- assurer la médiation entre le donneur et le receveur d'ordre en cas de litiges.

Art. 32. — L'Etat encourage, au titre du renforcement de l'intégration des capacités nationales de sous-traitance :

- la substitution des importations de biens et services par la production nationale ;
- l'insertion, par les services contractants publics, d'une clause obligeant les partenaires cocontractants étrangers, à recourir à la sous-traitance nationale dans les contrats de prestation de services, d'études, de suivi et de réalisation d'équipements publics ;
- l'insertion, dans les cahiers des charges des appels d'offres et consultations des marchés publics nationaux, d'une clause de bonification en faveur des soumissionnaires faisant appel à la sous-traitance assurée par les PME.

Art. 33. — Dans le cadre de la politique de développement de la sous-traitance nationale, l'agence offre un appui technique et matériel au profit des PME sous-traitantes pour l'homologation de leurs produits.

CHAPITRE 3

DU DEVELOPPEMENT DU SYSTEME D'INFORMATION ECONOMIQUE SUR LES PME

Art. 34. — L'agence, met en place un système d'information sur les PME afin de servir, notamment, d'outil de prospective et d'aide à la décision.

Art. 35. — Les organismes et les administrations sous-mentionnés doivent fournir, au système d'information économique sur les PME, les différentes informations actualisées figurant dans les fichiers dont ils disposent.

Il s'agit notamment de fichiers :

- de l'office national des statistiques ;
- du centre national du registre de commerce ;
- de la caisse nationale des assurances sociales des travailleurs salariés ;
- de la caisse nationale de sécurité sociale des non-salariés ;
- de l'administration fiscale ;
- de l'administration des douanes ;
- de la chambre algérienne de commerce et d'industrie ;
- de l'association des banques et des établissements financiers.

Art. 36. — Les informations, visées à l'article 35 ci-dessus, portent notamment sur :

- l'identification et la localisation des entreprises et leur taille, selon les critères définis à l'article 5 ci-dessus ;
- les secteurs d'activité des entreprises, selon la nomenclature en vigueur ;
- la démographie des entreprises en termes de création, de cessation et leur modification d'activité ;
- les différents indicateurs économiques qui caractérisent les entreprises.

Les modalités d'accès et de mise à disposition des informations contenues dans ces fichiers, sont fixées par un arrêté conjoint du ministre chargé de la PME et des ministres chargés des secteurs concernés.

TITRE III

DES DISPOSITIONS TRANSITOIRES ET FINALES

Art. 37. — Sont exclus du champ d'application de la présente loi :

- les banques et les établissements financiers ;
- les compagnies d'assurances ;
- les agences immobilières ;
- les sociétés d'import.

Annexe N° 02 : Demande d'entretien adressée aux entreprises**OUSLIMANE Meriem**

Enseignante/chercheur à l'Ecole Supérieure de Commerce –ESC Pôle universitaire de Koléa

E-mail : **m_ouslimane@esc-alger.dz**

A l'attention de....

Objet : Demande d'entretien pour réaliser une recherche doctorale

Madame, Monsieur

Je préparé actuellement au sein de l'Ecole Supérieure de Commerce –ESC Pôle universitaire de Koléa une thèse de doctorat en sciences financières et commerciales portant sur les systèmes de contrôle de gestions et leurs déterminants au niveau des PME Algériennes.

Cette recherche se focalise sur l'analyse de la nature des pratiques de contrôle de gestion. L'étude porte notamment sur l'identification des facteurs qui les déterminent. Nous visons à travers cette étude de parvenir à une meilleure compréhension de ces systèmes.

Par votre position de chef d'entreprise, vous êtes le principal acteur du contrôle de gestion, c'est pour cette raison que je me permets de vous adresser ma demande de rendez-vous pour entretien. Je tiens à vous informer que l'entretien prendra approximativement 60 minutes environ, en fonction de votre disponibilité.

Les informations recueillies lors de l'enquête demeureront strictement confidentielles. Par ailleurs, afin de vous permettre de bénéficier personnellement des conclusions de la recherche, une synthèse des résultats vous sera proposée.

En vous remerciant par avance pour votre participation et de l'attention que vous portez à la progression de ma recherche, je vous prie d'agréer, Madame, Monsieur, l'expression de mes salutations distinguées.

OUSLIMANE Meriem

Annexe N° 03 : Guide d'entretien N°01 (destiné aux dirigeants de PME)

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
Pôle Universitaire de Koléa
Ecole Supérieure de Commerce –ESC–

**Guide d'entretien (Interviewé : dirigeant de la PME)****Introduction**

- **Date** :
- **Heure** :
- **Rappel de la durée de l'entretien** :
- **Remerciements à l'interviewé**
- **Présentation du chercheur** :

Je suis OUSLIMANE Meriem, Doctorante, Mon domaine de recherche est le contrôle de gestion dans les PME.

- **Présentation de l'objet de la recherche** :

Dans le cadre de la préparation de ma thèse de doctorat qui porte **sur les systèmes de contrôle de gestion dans les PME et leurs déterminants**, nous nous intéressons à savoir s'il existe un réel besoin en contrôle de gestion dans ces entreprises (PME) ? Quels sont les pratiques de contrôle de gestion dans les PME ? Sont-elles appropriées et répondent aux besoins exprimés ? Et quels sont les facteurs qui les déterminent ? Pour cela, une étude exploratoire du terrain est nécessaire.

- **But de l'entretien** :

Identification des éléments du besoin du dirigeant de la PME en matière de contrôle de gestion.

Demande de l'enregistrement de l'entretien et garantir de la confidentialité des informations recueillies ;

- Avez-vous des questions à me poser avant de commencer l'entretien ?

A) Le profil du dirigeant

Quels est votre niveau d'études et le domaine étudié ? Vous dirigez l'entreprise depuis combien de temps ? L'entreprise que vous dirigez, appartient-elle à votre famille (entreprise familiale) ? Avez-vous une expérience antérieure dans la gestion ? Quelle est votre vision de votre entreprise dans le future ?

B) La stratégie de l'entreprise

Vos activités connaissent elles une évolution ou apparition de nouvelles activités ? Les produits que vous proposez sont-ils standardisés et destinés à plusieurs clients ? Ou bien vous avez une clientèle à besoins spécifique ? Avez-vous des orientations stratégiques ? Si oui, sont-elles exprimées en objectifs stratégiques en nombre limité, simples, clairs, précis ? Les

objectifs stratégiques, répondent-ils aux attentes des responsables de l'entreprise ? Sont-ils spécifiques à chaque service ? Sont-ils diffusés à tous les responsables ? Pourriez-vous nous citer des exemples ? Comment la coordination est assurée dans votre entreprise ? Comment les ressources sont-elles allouées au sein de votre entreprise ? Quel est votre stratégie pour faire face à la concurrence du marché (stratégie de domination globale au niveau des couts/différenciation /concentration) ?

C) Les besoins en matière de contrôle de gestion

En votre qualité de dirigeant de l'entreprise, quels sont les outils de contrôle de gestion que vous utilisez? Pour quel usage ? A quelle fréquence? Quelle est l'intensité de votre utilisation ? Quels sont vos besoins en matière de contrôle de gestion non satisfaits ? Pourquoi ? L'environnement de votre entreprise est-il caractérisé par mutations notables et fréquentes? Pouvez-vous donner des exemples des changements parvenus ? Quel impact peut avoir ces changements sur les activités de l'entreprise ? Comment qualifiez-vous la prévisibilité de votre environnement en matière de tendance de préférence de la clientèle? Comment qualifiez-vous la prévisibilité de votre environnement en matière des actions des concurrents ? Quel est la place occupée par la maîtrise des couts et l'efficacité pour faire face à la concurrence ? Trouvez-vous qu'il existe une concurrence (entre les PME) pour capter des ressources (matériel ou immatériel, exemple : capacité d'endettement...) de l'environnement ? Trouvez-vous que votre environnement est caractérisé par des variations nouvelles et brusques (choc) face auxquels vous ne disposez pas d'interprétation qui vous permet d'agir ? Si oui, utilisez-vous des anciennes réponses et solutions issues de l'expérience ou plutôt vous vous engagez dans des processus à long terme du genre contrôle de gestion ? Etes-vous attentif aux variations de l'environnement ? Quel sont vos outils de Veil ? Selon vous, quelles sont les principales raisons de la remise en cause des routines de gestion mise en place ? Les crises résultantes d'un choc (externe ou même interne) représentent-t-elles une raison essentiel ? Pouvez nous donner des exemples concrets, à travers le vécu de l'entreprise, d'un choc ainsi que son impact sur le système de gestion? Pouvez-vous nous décrire la connexité entre les activités et la connexité entre les services (unités) dans votre entreprise ? S'agit-il d'interactions complexes ? Existe-t-il une possibilité d'agir sur ces interactions? Pensez-vous que votre encadrements (subordonnés) ont plus d'informations que vous sur les tâches qui leurs sont confié (asymétrie d'information) ? Avez-vous besoin de plus de transparence sur ce qui se passe en interne a votre entreprise et de réduire l'incertitude sur l'encadrement ? Pensez-vous que vous avez besoin de plus de contrôlabilité et de évaluabilité sur la performance de votre entreprise? Trouvez-vous que si vous disposerez de plus d'évaluabilité et contrôlabilité, cela vous permettra d'accroître votre pouvoir de négociation avec les différentes parties prenantes (famille, fournisseurs, clients, banques etc) ? Pensez-vous que votre encadrement s'intéresse le plus au pouvoir, au service ou bien à l'intérêt financier ? Pouvez-vous nous donner plus de précisions ainsi que des exemples ? Selon vous qu'est ce qui favorisent l'émergence de système de contrôle de gestion pour le cas de votre PME ? Avez-vous quelque chose à rajouter ?

Annexe N° 04 : Guide d'entretien N°02 (destiné aux contrôleurs de gestion / la personne qui réalise le contrôle de gestion au niveau de la PME)

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
Pôle Universitaire de Koléa
Ecole Supérieure de Commerce –ESC-



Guide d'entretien de l'enquête exploratoire des systèmes de contrôle de gestion dans les PME
(Interviewé : contrôleur de gestion ou à la personne qui réalise le contrôle de gestion au niveau de la PME)

Introduction

- *Date* :
- *Heure* :
- **Rappel de la durée de l'entretien** :
- **Remerciements à l'interviewé**
- **Présentation du chercheur** :

Je suis OUSLIMANE Meriem, Doctorante, Mon domaine de recherche est le contrôle de gestion dans les PME.

- **Présentation de l'objet de la recherche** :

Dans le cadre de la préparation de ma thèse de doctorat qui porte **sur les systèmes de contrôle de gestion au sein des PME Algériennes**, je m'intéresse à savoir : Quels sont les pratiques de contrôle de gestion dans les PME ? Qu'est ce qui caractérise ces pratiques? Et quel est la place que ce système occupe ? Pour cela, une étude exploratoire du terrain est nécessaire.

- **But de l'entretien** :

Identification des pratiques, des acteurs, des rôles et des caractéristiques du contrôle de gestion.

- Demande de l'enregistrement de l'entretien et garantie de la confidentialité des informations recueillies.
- Avez-vous des questions à me poser avant de commencer l'entretien ?

A) Les caractéristiques de l'entreprise et le profil du contrôleur de gestion

Nous vous remercions de bien vouloir présenter votre entreprise ainsi que votre parcours professionnel en nous précisant les points ci-dessous:

- La raison sociale de votre entreprise,
- Le statut juridique actuel de votre entreprise,
- Le secteur d'activité,
- La date de création de votre entreprise,
- Le nombre de vos salariés,

- Le montant du capital de votre entreprise,
- La propriété du capital,
- Le chiffre d'affaires (pour l'année 2017),
- Quelle est la structure organisationnelle de votre entreprise ?
 - Votre niveau d'études et le domaine étudié,
 - Votre fonction dans cette entreprise ?
 - Depuis combien de temps exercez-vous la fonction de contrôle de gestion dans cette entreprise ?
 - Avez-vous une expérience dans le domaine du contrôle de gestion?

B) Le système d'information comptable

- Y-a-t-il un service de comptabilité dans votre entreprise?
- Si oui, combien de personnes y travaillent ? Et comment est-il organisé?
- Si non, Faites-vous appel à un cabinet ou une entité extérieure pour tenir votre comptabilité ?
- Si oui, quel est le rôle du cabinet ou de cette entité extérieure ?
- La comptabilité est-elle tenue manuellement ou aux moyens de systèmes informatiques ?
- Quels sont les informations produites par la comptabilité ? Pour quel finalité sont produites et pour quel usage ? Et à quelle fréquence ?

C) Le contrôle de gestion

Organisation du contrôle de gestion

- Existe-t-il un service de contrôle de gestion dans votre entreprise ?
- Si oui, Combien de contrôleurs de gestion existe-t-il ? Et comment est-il organisé?
- Si non, qui assure le contrôle de gestion dans votre entreprise (dirigeant, comptable, financier ou autre...) ?
- Qu'attendent les managers de l'entreprise du contrôleur de gestion ? quel est le rôle qu'il assure ?
- Est-ce que le contrôleur de gestion collabore avec d'autres acteurs dans l'entreprise dans ses travaux (préparation des budgets, contrôle budgétaire, etc.) ? Si oui, comment ? Si non, pourquoi ?
- Le service du contrôle de gestion (ou la personne qui assure le contrôle de gestion) dispose-t-elle de moyens de systèmes informatiques ?
- Quelle est la finalité des informations produites par le contrôle de gestion ? Et pour quel usage ?
- Le dirigeant de l'entreprise, est-il le seul destinataire des informations produites par le contrôleur de gestion ou bien il existe d'autres destinataires (par exemple les responsables de service) ?
- Trouvez-vous que les besoins du dirigeant de votre entreprise en matière de contrôle de gestion sont satisfaits ? Pour quoi ?

D) Les pratiques du contrôle de gestion

Calcul des coûts et fixation de prix : Comment les prix de vente sont fixés ? De quel méthode s'agit-il (coût de revient + marge ; marché ; les deux en même temps) ? Comment les coûts sont calculés ? de quelle méthode de calcul s'agit-il ? et pour quel usage ? Faites- vous un calcul de coûts prévisionnels ? Si oui, pour quel usage ?

Budgets : Préparez-vous des budgets au niveau de votre entreprise ? Si oui, de quel budget s'agit-il (ventes, production,...) ? Quelles sont les différentes phases de votre système budgétaire (exemple : Préparation des budgets, contrôle budgétaire (le calcul et l'analyse des écarts), actions correctrices...) ? à quelle fréquence ? Trouvez-vous que les budgets sont utiles au sein de votre entreprise ? Si oui, quel est le rôle qu'ils assurent ? Les prévisions sont-ils à court, à moyen ou à long terme ? sont-ils détaillées ou globales ? Et comment sont-ils réalisés (à l'aide des outils statistiques, par la méthode des scénarios ou autres) ?

Tableau de bord : Existe-t-il un système tableau de bord au sein de votre entreprise ? Si oui, de quel tableau de bord s'agit-t-il (opérationnel, stratégique...) ? Quelles sont les fonctions qu'ils couvrent (commercial, production, RH, ...) ? Quels sont les indicateurs qui composent vos tableaux de bord ? (énumérez-les). Est-ce-que vous effectuez des comparaisons des réalisations ? Si oui, avec quoi sont-ils comparées (avec des données historiques ou avec des prévisions) ? Les tableaux de bord sont produits à quelle fréquence ? Et pour quelle finalité ?

Autres outils : Est-ce que votre entreprise pratique du benchmarking ? Comment ? Dans le cas d'acquisition de nouvelles immobilisations, établissez-vous des plans d'investissement ? Comment appréciez-vous la rentabilité d'un projet d'investissement ? Disposez-vous d'un manuel de procédures internes ? Existe-t-il d'autres outils de contrôle de gestion au niveau de votre entreprise ? Si oui, citez-les ?

Annexe N° 05 : Les tableaux de bord de la PME 07

Annexe N° 05- a: TDB journalier de la PME 07

Source : tiré de la documentation interne 2018 de la PME 07.

Détail des ventes du JJ/MM/2018

Désignation du produit	Poids	PU/KG	Quantité	Prix de vente	CA HT	CA TC	Client
Article 01	Client X
...
Article n	Client z
Total	
Cumul ventes du mois	
Cumul CA annuel	

date		12/12/2018			
Brouillard de caisse			Brouillard de banque		
Désignation	recettes	dépenses	Désignation	recettes	dépenses
Opération 01			Opération 01		
...			...		
Opération n			Opération n		
Total du jour			Total du jour		
Solde du jour			Solde du jour		
Cumul du mois			Cumul du mois		
Cumul du solde du mois			Cumul du solde du mois		
Cumul annuel			Cumul annuel		
Cumul solde annuel			Cumul solde annuel		

Solde bancaire					
banque 01	banque 02	banque 03	banque 04	banque 05	total

Ancien solde créance	Ventes	encaissements	Créance à ce jour

Glissement

	JJ/MM/2017	JJ/MM/2018	Taux du glissement
CA du jour			
Encaissement du jour			
Poids vendus du jour			

Annexe N° 05- b: TDB commercial de la PME 07**A-commercial:****A-1- Ventes:**

	Mois			Cumul		
	Physique	PU/KG	Valeur	Physique	PU/KG	Valeur
CA						
CA export						
Reventes						
autre						
Total CA						

A-2- Glissement:

	2017			2018		
	Physique	PU/KG	Valeur	Physique	PU/KG	Valeur
Total CA mois						
taux de glissement mensuel						
Total CA cumulé						
taux de glissement cumulé						

A-3- CA par produit:

	Mois			Cumul		
	Physique	PU/KG	Valeur	Physique	PU/KG	Valeur
Etirable						
film agricole						
Housses						
Sacherie						
Film agricole						
Total CA						

Source : tiré de la documentation interne 2018 de la PME 07.

Annexe N° 05- c: TDB de la production de la PME 07**B- production****B-1-Repartition de la production par machine**

Machine	Production (KG)	Cumul production (kg)	Occupation (nombre de jours)	Cumul occupation (nombre de jours)	Taux d'occupation (nombre de jours/22)	Cumul taux d'occupation	Capacité de production théorique	Taux (production /capacité théorique)	Manque à gagné
Machine 01									
Machine 02									
...									
Machine n									

B-2- Consommation/production:				
Rubriques	Mois		Cumul	
	Physique	Taux	Physique	Taux
Production brut				
Emballage				
Production nette				
Consommation matière 1				
...				
Consommation matière n				
Total consommations matières				
Consommation autres matières				
Total consommations				
Ecart 01: production nette /total consommations				
Déchets				
Ecart 02: (production nette + déchets) /total consommations				

B-3-Details production (par produit):						
Désignation	Nombre de rouleaux		Poids		Taux (poids du produit/poids total)	
	Mois	Cumul	Mois	Cumul	Mois	Cumul
Produit 01						
...						
Produit n						

B-4- Glissement de la production					
	Mois		cumul		
	2017	2018	2017	2018	
Production brut					
Ecart					
Taux de glissement					

Annexe N° 05- d: TDB financier de la PME 07**C-1-Flux financiers:**

	mois			Cumulé		
	Espèce	Banque	Totale	Espèce	Banque	Totale
Flux financier entrant						
Flux financier sortant						
écart Financier						

C-2-**Glissement:**

	Mois		cumulé	
	2017	2018	2017	2018
Encaissements				
écart				
Taux de glissement				

C-3-Tresorerie:

désignation	solde
Banque 01	
Banque 02	
Banque 03	
Banque 04	
Banque 05	
Compte devise converti en DA	
Total banque	
caisse	
Total trésorerie	

C-4-Ratios:

Créances (CR)	stocks (ST)	disponibilités (DIS)	dettes (D)
Créances + stocks + disponibilités - dettes			
liquidité réduite= (CR+DIS)/D			
liquidité= (CR+ST+DIS)/D			
liquidité immédiate= DIS/D			
Délais de paiement client:			

C--Créances

	mensuel	cumulé
créances M-1		
Ventes TTC M		
Encaissements M		
créances M		

C-6-Dettes:

désignation	solde
dettes fournisseurs étrangers	
dettes à régler par espèce	
dettes à régler par cheque	
effets	
prêt bancaire 01	
prêt bancaire 02	
Total	

Source : tiré de la documentation interne 2018 de la PME 07.

Annexe N° 05- e: TDB des stocks de la PME 07**D-Stocks:****D-1- Stocks matières premières:**

Matières première	Stocks debut			Achat			Consommation			Stocks final		
	Quantité	PU	Montant	Quantité	PU	Montant	Quantité	PU	Montant	Quantité	PU	Montant
MP 01												
...												
MP n												
Total												

D-2- Stocks Produits finis

	Quantité	PU	Montant
Stock début			
Production du mois			
réception (2 unité)			
transfert (2 unité)			
consommation semi fini			
ventes du mois			
stock final			
stock physique			
différence d'inventaire			

D-3-Ratios stocks

Délais de rotation des stocks (stockx22)/consommation mensuel	
MP 01	x jours
...	x jours
MP n	x jours
Produit finis	x jours

Source : tiré de la documentation interne 2018 de la PME 07.

Annexe N° 05- f: Comptes de résultat de la PME 07

	mois			cumulé		
	Caisse	Banque	Total	Caisse	Banque	Total
Solde						
Recettes clients						
Gains de change						
Cession investissement						
Refinancement ¹						
Avance sur facture **						
Autre ²						
Crédit bancaires						
Total						
Investissements						
Stocks						
Energie						
Services						
Personnel						
Impôts						
Frais financiers						
Assurance						
Total						
Solde du mois						
Solde						

¹ Produit acheté auprès de la banque, même chose pour **

² Différents remboursements (ANEM, Assurances...)

Annexe N° 06 : Exemple sur une des fiches de synthèse des entretiens réalisés**Annexe N° 06-a :** Fiche de synthèse de l'entretien réalisé avec le dirigeant fondateur de la PME 03

Nom: XXX Nom de l'entreprise: XXX Coordonnées: XXX Date de l'entretien: 13/11/2018 Durée de l'entretien: XXX Le contact: XXX Poste occupé: Dirigeant fondateur Rôle dans le processus du contrôle de gestion: Acteur principal (concepteur et utilisateurs du contrôle de gestion)	
<i>Thèmes et questions</i>	<i>réponses</i>
organisation du contrôle de gestion	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Il n'existe pas un service contrôle de gestion ▪ Le dirigeant assure le contrôle de gestion ▪ émergence du contrôle de gestion en même temps que le lancement dans la production ▪ Existence d'un logiciel de gestion développé selon les besoin de l'entreprise ▪ Le logiciel de gestion a un rôle central dans le contrôle de gestion ▪ L'alimentation du logiciel en données se fait par le dirigeant, directeur commercial, et l'assistante de direction.
dirigeant	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Compétant, rigoureux et impliqué ayant le sens de pilotage de l'entreprise vers le meilleur ▪ Assure le rôle de coordonnateur et désire qu'il soit au courant de tous pour aider son encadrement et pouvoir assurer son rôle de garant de bonne marche ▪ La prise de décision se fonde sur l'expérience ainsi que sur ouverture au nouveau processus
outils de contrôle de gestion	<p>Un TB mensuelle qui touche a toutes les structures (production, distribution, flux de matières premières, et un autre hebdomadaire moins détaillé</p> <p>Budget, budget de trésorerie, budget annuel par service, budget par marque, Budget marketing (forfait mensuel+ variable en fonction des services), les budgets peuvent être modifiés et l'écart toléré est de 5 à 10 %</p> <p>Benchmarking : pratique de veille concurrentielle à travers les commerciaux,</p> <p>Système de calcul des couts</p> <p>les indicateurs utilisés (indicateurs financiers: créances..., indicateurs physique : les stocks, commandes..., indicateur qualité, les différentes statistiques sur les ventes, la satisfaction clients, indicateurs de rentabilité des investissements</p> <p>Réunions a fréquence de 2 a 3 jours pour échange d'informations, en plus de réunion hebdomadaire chaque jeudi pour évaluation de la semaine et planification de la semaine à venir</p> <p>Calcule des couts selon une formule (convertir au dinars+ impôts+ matières premières+ marge), prix révisés en cas de hausses des matières première de plus de 2 à 3%, le marché joue un rôle dans la fixation des prix au lancement du nouveau produit</p> <p>Plans d'investissement pour les investissements importants pas pour l'outillage.</p>

Caractéristiques des activités	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Processus de production simple
Personnel	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Personnel ayant un intérêt financier ▪ Il participe dans le processus de gestion afin de tirer le meilleur deux si c'est au profit de l'entreprise ▪ Les responsables préparent leurs TB pour expliquer leur rendement
rôle du contrôle de gestion	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Permet d'intervenir avant que ça soit trop tard ▪ Donne lieu à vérifier les différents axes d'équilibre
stratégie	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Stratégie de croissance, ▪ Stratégie de différenciation visant de gagner le maximum de part de marché et satisfaire les clients et pour se protéger des concurrents ▪ stratégie bien définie et vision claire de l'avenir ▪ Objectifs opérationnels claires avec participations des concernés
Environnement	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Environnement interne stable ▪ Environnement externe pas stable ▪ Pas une forte concurrence directe, il ne s'agit pas de la même qualité mais il existe une concurrence indirecte ▪ Rude concurrence sur la ressource humaine et les fournisseurs ▪ Chocs externes (restriction des importations, problèmes et avec fournisseurs)
<i>Sur quelles questions de recherche portait plus spécifiquement l'interviewé ?</i>	<i>réponses frappantes et révélatrices</i>
Sur le rôle décisif du logiciel en tant que outil d'aide à la décision	<ul style="list-style-type: none"> ▪ l'existence de la majorité des pratiques de contrôle de gestion malgré la petite taille (25 employés) et la simplicité du processus de production ▪ - le paradoxe de centralisation de l'information au niveau du dirigeant en même temps présence de gestion collégial ▪ Vision stratégique élaborée ▪ L'existence d'un logiciel sur mesure qui assure toutes informations désirées au temps T ▪ Le rôle réduit du système d'information comptable qui se limite à répondre aux besoins juridique et non pas de gestion.

Table des matières

Dédicace	
Remerciements	
Sommaire.....	I
Liste des abréviations.....	III
Liste des tableaux.....	VI
Liste des figures.....	IX
Liste des Schémas.....	X
Résumé.....	XI
Introduction générale.....	a-p
Partie I : Revue de littérature.....	01
Chapitre 01 : Contexte théorique du contrôle de gestion	02
<i>Section 01 : Concept, éléments théoriques de l'approche organisationnelle du contrôle....</i>	03
1- Le concept « contrôle »	03
2- Approche organisationnelle du contrôle.....	05
2-1-Définition du contrôle organisationnel	05
2-2- Eléments théoriques de l'approche organisationnelle du contrôle	05
2-3- Typologies de contrôle organisationnel.....	07
<i>Section 02 : La diversité des formes de contrôle.....</i>	08
1-Présentation des différentes formes de contrôle.....	09
1-1-Contrôle par la hiérarchie	09
1-2- Contrôle par le marché	10
1-3- Contrôle par la socialisation	10
1-4-Contrôle par le règlement ou par les procédures	11
1-5-Le contrôle charismatique	13
1-6-Le contrôle collégial	13
1-7-Le contrôle par les compétences.....	13
1-8-Le contrôle par la tradition.....	13
2-Le cadre théorique des systèmes de contrôle.....	13
2-1-Les systèmes de contrôle selon William Ouchi	13

2-2-Les situations de contrôle selon Hofstede	14
2-3-La proposition de Norman Macintosh.....	15
3- Le contrôle de gestion et les autres contrôles.....	16
3-1-Action, contrôle audit selon Bouquin (2001).....	16
3-2- L'audit interne	17
3-3-L'audit externe des comptes.....	18
3-4-Le contrôle interne.....	18
Section 03 : Concepts, fondements et évolution du contrôle de gestion.....	20
1-Le concept « gestion ».....	20
1-1-Le vocable « gestion »	20
1-Definition du concept « contrôle de gestion ».....	20
2-Evolution du contrôle de gestion du contrôle de gestion classique vers un contrôle de gestion moderne	27
2-1-Le modèle « classique » du contrôle de gestion.....	27
2-1-1- Les caractéristiques du contrôle de gestion classique.....	27
2-1-2- Limites du modèle « classique du contrôle de gestion	29
2-1-3- Le changement de l'environnement de l'entreprise et du contexte du contrôle de gestion.....	30
2-2- Le modèle moderne du contrôle de gestion.....	35
2-2-1- Les objectifs du contrôle de gestion moderne.....	35
2-2-2- Les outils du nouveau contrôle de gestion.....	38
3- Evolution du contrôle de gestion (Approche historique).....	39
4- Acteurs du contrôle de gestion	41
5-Objectifs et missions du contrôle de gestion.....	42
5-1-Missions du contrôle de gestion.....	42
5-2- Objectifs du contrôle de gestion.....	43
6-La performance.....	44
6-1- Essai de définition de la performance.....	44
6-2- Mesure de la performance.....	45
6-3-Les caractéristiques des systèmes de mesure de la performance	46
6-4- Les modèles de mesure de la performance.....	48

<i>Section 04 : Approches théoriques permettant de de justifier l'émergence des pratiques de contrôle de gestion</i>	50
1-La notion du besoin en « contrôle de gestion ».....	50
2- L'explication théorique du besoin du contrôle de gestion (basé sur le modèle de Tushman et all)	52
2-1-L'analyse macro-organisationnelle	54
2-2-Analyse micro-organisationnelle du besoin du contrôle de gestion dans la PME	55
Conclusion du chapitre 01.....	56
Schéma synthétique du chapitre 01.....	58
Chapitre 02: La petite et moyenne entreprise (PME)	59
Introduction du chapitre 02.....	59
<i>Section 01 : Concept et fondements théoriques de la PME</i>	60
1-Difficultés de définir la PME.....	60
2-Evolution historique de la recherche en PME.....	60
3-La justification de la recherche en PME.....	61
4-Les divers courants de recherche en PME.....	63
4-1-Les travaux sur la taille VERSUS les travaux sur la croissance.....	63
4-2-Spécificité VERSUS diversité.....	64
5-Essai de définition de la PME.....	65
5-1-L'approche quantitative	66
5-2-L'approche qualitative.....	69
6- Présentation de quelques définitions officielles de la PME.....	75
<i>Section 02 : Caractéristiques de la PME</i>	78
1-Les caractéristiques communes de la PME.....	78
2-Les caractéristiques propres aux PME des pays en développement et en transition.....	79
3-Comparaison ente PME et GE	80
4-Qualités et difficultés spécifiques a la PME.....	81
4-1-Les qualités de la PME.....	81
4-2-Les difficultés spécifiques à la PME	81
5-Typologie des PME.....	82
<i>Section 03 : Le contexte de la PME Algérienne</i>	85

1-Le cadre juridique de la PME Algérienne.....	85
1-1- Présentation de la loi n° 17-01 du 10 janvier 2017.....	85
1-2-Comparaison entre la Loi n°2001/18 du 12 décembre 2001 et la loi N° 17-02 du 10 janvier 2017 portant loi d'orientation sur la promotion de la PME.....	86
2-Entraves et opportunités du développement des PME en Algérie.....	89
2-1-Entraves du secteur PME en Algérie.....	89
2-2-Opportunités de développement des PME en Algérie.....	89
3-Contribuions de la PME.....	93
4-Etat des lieux des PME Algériennes.....	94
4-1-Genèse de développement de PME en Algérie.....	94
4-2-Evolution de la population des PME en Algérie.....	96
4-3-La répartition par région des PME en Algérie.....	96
4-4-Répartition sectorielle des PME Privées.....	97
4-5-La participation des PME dans la création d'emploi	97
4-6-Mortalité (radiation) des PME en Algérie.....	97
Conclusion du chapitre 02.....	98
Synthèse du chapitre 02.....	99
Chapitre 03: Pratiques et déterminants du contrôle de gestion dans les PME.....	100
Introduction du chapitre 03.....	100
<i>Section 01 : Etat de l'art sur le contrôle de gestion dans les PME.....</i>	<i>101</i>
1-L'apparition du domaine croisé du contrôle de gestion et de la PME.....	101
1-1-Les premières recherches sur le contrôle de gestion dans les PME.....	102
2-Organisation de l'état de l'art en fonction du critère du développement du contrôle de gestion formel.....	103
2-1-Présentation du premier courant de pensée portant sur la nature informelle du contrôle.....	104
2-2-Présentation du deuxième courant de pensée portant sur un contrôle de gestion structuré dans les PME.....	106
3-Organisation de la littérature en fonction de la méthodologie de la recherche.....	110
3-1-Les recherches quantitatives.....	110
3-2-Les recherches qualitatives.....	111
3-3-Les recherches ayant une double approche qualitative et quantitative.....	112

Section 02 : Dimensions du contrôle de gestion analysées au niveau de la littérature	113
1-Dimension instrumentale : Pratiques du contrôle de gestion dans les PME.....	113
2-Dimension organisationnelle : position hiérarchique du contrôle de gestion dans la PME.....	119
Section 03 : Déterminants du contrôle de gestion dans les PME.....	122
1-L'approche contingente	122
1-1-Historique de la théorie de contingence.....	123
1-2-Apport de la théorie de contingence en contrôle de gestion : une revue de la littérature.....	124
1-3-Les critiques de la théorie de la contingence.....	125
2-Les facteurs de contingence.....	125
2-1-Facteurs de contingences organisationnels	125
2-1-1-La taille.....	126
2-1-2-La stratégie.....	129
2-1-3-La structure.....	130
2-1-4-Environnement.....	131
2-1-5-Technologie.....	133
2-1-6-L'Age de l'entreprise.....	134
2-1-7-Le secteur d'activité.....	136
2-1-8-Le degré d'informatisation.....	137
2-2- Facteurs de contingence comportementaux.....	137
2-2-1-L'âge du dirigeant.....	138
2-2-2-La formation du dirigeant (niveau de formation et type de formation).....	138
2-2-3-L'expérience du dirigeant.....	139
Conclusion du chapitre 04.....	140
Synthèse du chapitre 04.....	141
Conclusion de la partie I.....	142
Partie II : Etude empirique du contrôle de gestion dans les PME.....	146
Introduction de la partie II.....	146
Chapitre 04: Méthodologie, démarche générale de recherche et présentation des cas.....	148

Introduction du chapitre 04.....	148
<i>Section 01 : Choix épistémologique et méthodologie</i>	<i>149</i>
1-Posture épistémologique.....	149
1-1-Les trois grands paradigmes épistémologiques	150
1-1-1-Le paradigme positiviste.....	150
1-1-2- Le paradigme interprétativisme	151
1-1-2-1- Le choix du paradigme interprétativiste.....	152
1-1-3-Le paradigme constructiviste.....	153
2-Mode de raisonnement	154
3-Méthode de recherche : qualitative.....	154
3-1- Justifier le choix d'une méthode qualitative.....	154
3-2-Les limite de la méthode qualitative	155
3-3-La méthode des études de cas.....	155
<i>Section 02 : Démarche générale de la recherche.....</i>	<i>157</i>
1-Echantillonnage : La sélection de nos études de cas.....	157
2-La collecte des données.....	160
2-1-Le guide d'entretien semi directif.....	161
2-1-1- Démarche de tenue des entretiens.....	161
2-1-2- Le contenu des guides d'entretien.....	164
2-2- La documentation.....	167
2-3-L'observation.....	168
3-La démarche de traitement des données	168
3-1- La retranscription des entretiens.....	169
3-2- Le codage thématique.....	169
3-3-Analyse des données, interprétation et résultats.....	170
3-3-1- Analyse et présentation des cas de façon séparée.....	170
3-3-1-1- Elaboration des fiches de synthèses.....	170
3-3-2- L'analyse thématique	171
3-4-Validité et fiabilité des résultats la recherche.....	172
3-4-1-La validité interne.....	172

3-4-2-La validité externe	172
3-4-3-La fiabilité de la recherche.....	173
Section 03 : Caractéristiques de l'échantillon et présentation des cas.....	174
1-Les caractéristiques des PME de l'échantillon.....	174
1-1-L'aspect taille	174
1-2-L'aspect âge d'entreprise.....	175
1-3-L'aspect secteur d'activité.....	175
1-4-L'aspect forme juridique.....	176
1-5-description complémentaire	177
2-Présentation des cas	179
2-1-La présentation du cas 01 (PME 01 et la PME 02).....	179
2-1-1-Présentation et histoire.....	179
2-1-2-Présentation de l'activité	180
2-1-2-1-Particularités et difficultés liés à l'activité de la PME 01 et 02.....	180
2-1-3-Portefeuille produits.....	180
2-1-4- Présentation de la stratégie.....	181
2-1-5-Présentation des effectifs et de l'organigramme.....	181
2-1-6-Présentation du portefeuille clients.....	182
2-1-7-Présentation des principaux concurrents.....	183
2-2-La présentation du cas 02 (PME 03).....	183
2-2-1-Présentation et histoire.....	183
2-2-2-Présentation de l'activité	184
2-2-3-Présentation du portefeuille produits.....	184
2-2-4- Présentation de la stratégie.....	184
2-2-5-Présentation des effectifs et de l'organigramme.....	185
2-2-6-Présentation du portefeuille clients.....	187
2-3-La présentation du cas 03 (PME 04).....	188
2-3-1-Présentation de l'interviewé et histoire de la PME 04.....	188
2-3-2-Présentation des différentes activités	188
2-3-3-Présentation du portefeuille produits.....	189

2-3-3-1-Particularités et difficultés liés à l'activité de la PME 04.....	189
2-3-4-Présentation de la stratégie.....	190
2-3-5-Présentation des effectifs et de l'organigramme.....	190
2-3-6-Présentation du portefeuille clients.....	191
2-4-La présentation du cas 04 (PME 05 et la PME 06).....	192
2-4-1-Présentation et histoire.....	192
2-4-2-Présentation du dirigeant salarié.....	192
2-4-3-Présentation de l'activité	192
2-4-4-Présentation du portefeuille produits.....	193
2-4-5-Particularité inhérente au cas 04 (PME 05 et 06).....	193
2-4-6- Présentation de la stratégie.....	193
2-4-7-Présentation des effectifs et de l'organigramme.....	194
2-4-8-Présentation du portefeuille clients.....	194
2-5-La présentation du cas 05 (PME 07).....	196
2-5-1-Présentation et histoire.....	196
2-5-2-Présentation de l'activité	197
2-5-3-Présentation du portefeuille produits.....	197
2-5-4-Particularités inhérentes au cas 05 (PME 07).....	198
2-5-5-Présentation de l'environnement interne.....	199
2-5-6- Présentation de la stratégie.....	199
2-5-7-Présentation des effectifs et de l'organigramme.....	200
2-5-8-Présentation du portefeuille clients.....	202
2-5-9-Présentation des principaux concurrents.....	203
2-6-Présentation du cas 06 (PME 08, PME 09, PME 10, PME 11, PME 12 et la PME 13).....	203
2-6-1-Justification du choix du cas 06.....	203
2-6-2- Présentation et histoire.....	205
2-6-3-Présentation du portefeuille produits.....	206
2-6-4- Présentation de la stratégie.....	207
2-6-5-Présentation du portefeuille clients.....	208

2-6-6- La gérance au niveau des 06 PME.....	208
Conclusion du chapitre 04.....	210
Synthèse du chapitre 04.....	211
Chapitre 05: Observation des systèmes de contrôle de gestion : analyse descriptive.....	212
Introduction du chapitre.....	212
Section 01 : Présentation du système de contrôle de gestion dans la PME 01 et la PME 02 (cas 01).....	213
1-Presentation des pratiques du contrôle de gestion dans la PME 01 et la PME 02 (cas 01).....	213
1-1-Les outils de prévision.....	213
1-1-1-Activité de planification stratégique.....	213
1-1-1-2-La gestion budgétaire.....	213
1-2-Les outils de suivi	215
1-2-1-Le tableau de bord commercial.....	215
1-2-2-Le tableau de bord comptabilité et finance.....	216
1-2-3-Le tableau de bord visant l'évaluation des projets d'investissements.....	216
1-2-4-Le tableau de bord mensuel et comptes de résultat mensuel.....	217
1-2-5-Les indicateurs regardés chaque dix jours	218
1-2-6-Les indicateurs regardés chaque jour.....	218
1-3-Les outils d'analyse.....	218
1-3-1-Le calcul des couts et la fixation des prix.....	218
1-4- D'autres outils de gestion.....	219
1-4-1-Veille marketing et concurrentielle.....	219
1-4-2-Manuel de procédures.....	220
2- Les caractéristiques de ces outils de contrôle de gestion	220
2-1-La dimension fréquence de production des différents outils.....	220
2-2-La diversité des indicateurs utilisés.....	221
2-3-Le niveau de décentralisation des informations du contrôle de gestion.....	222
3-Le rôle du contrôle de gestion dans l'entreprise.....	223
4-Les acteurs et le positionnement hiérarchique du contrôle de gestion.....	223

Section 02 : Présentation du système de contrôle de gestion dans la PME 03 (cas 02).....	225
1-Les outils du contrôle de gestion	225
1-1-Les outils de prévision	225
1-1-1-Gestion des flux de trésorerie (ou suivi de trésorerie)	225
1-1-2-Gestion budgétaire	225
1-2- Les outils de suivi.....	226
1-2-1-Le TDB stratégique	226
1-2-2-Le TDB de gestion	226
1-2-3-Le TDB opérationnel	226
1-3- Les outils d'analyse.....	227
1-3-1-Le calcul des couts	227
1-4- D'autres outils de gestion.....	228
1-4-1-Veille concurrentielle et benchmarking externe	228
2- Les caractéristiques de ces outils de contrôle de gestion	228
2-1-La dimension fréquence de production des différents outils	228
2-2-Délais de production des outils de contrôle de gestion.....	230
2-3-La diversité des indicateurs utilisés	230
2-4-Le niveau de décentralisation des informations du contrôle de gestion	230
3-Le rôle du contrôle de gestion dans l'entreprise.....	230
4-Les acteurs et positionnement hiérarchique du contrôle de gestion.....	231
Section 03 : Présentation du système de contrôle de gestion dans la PME 04 (cas 03).....	232
1-Les outils du contrôle de gestion	232
1-1-Les outils de prévision	232
1-1-1-Plan d'action (programme prévisionnel de production).....	232
1-1-2-Plan prévisionnel d'investissements.....	232
1-2-Les outils de suivi.....	233
1-3-Outil d'analyse.....	233
1-3-1- Le calcul des couts.....	234
1-3-2- La fixation des prix.....	234

2- Les caractéristiques de ces outils de contrôle de gestion.....	235
3- Le rôle du contrôle de gestion dans l'entreprise.....	236
4- Les acteurs et le positionnement hiérarchique du contrôle de gestion.....	236
Section 04 : Présentation du système de contrôle de gestion dans la PME 05 et la PME 06 (cas 04).....	237
1- Les outils du contrôle de gestion	237
1-1- Les outils de prévision	237
1-1-1- L'activité de planification.....	237
1-1-2- Les budgets.....	238
1-2- Les outils de suivi.....	238
1-2-1- Les tableaux de bord	238
1-2-1-1- Les indicateurs identifiés au niveau de la PME 05 et 06.....	239
1-2-1-2- Les TDB et les indicateurs utilisés par les propriétaires	239
1-2-2- Suivi de la trésorerie	240
1-2-3- Contrôle budgétaire.....	240
1-3- Outil d'analyse.....	240
1-3-1- La fixation des prix.....	240
1-4- Les autres outils de gestion.....	241
1-4-1- Les états financiers intermédiaires.....	241
1-4-2- Les procédures opérationnelles.....	241
1-4-3- La veille concurrentielle.....	242
1-4-4- Etats des créances clients.....	242
1-4-5- Les pratiques de CDG relatifs à l'activité commerciale.....	242
1-4-6- Les pratiques de CDG relatif à la logistique.....	243
2- Les caractéristiques de ces outils de contrôle de gestion.....	244
2-1- La dimension fréquence de production des différents outils.....	244
2-2- La diversité des indicateurs utilisés.....	245
2-3- La diffusion de l'information.....	246
3- Le rôle du contrôle de gestion dans l'entreprise.....	246
4- Les acteurs et le positionnement hiérarchique du contrôle de gestion.....	248

Section 05 : Présentation du système de contrôle de gestion dans la PME 07 (cas 05).....	249
1-Les outils du contrôle de gestion	249
1-1-Les outils de prévision	249
1-1-1-Le budget d'investissement.....	249
1-2- Les outils de suivi.....	249
1-2-1-Le tableau de bord journalier.....	249
1-2-2-Le tableau de bord mensuel.....	250
1-2-2-1-Le tableau de bord commercial.....	250
1-2-2-2-Le tableau de bord de production	250
1-2-2-3-Le tableau de bord relatif aux flux financiers.....	251
1-2-2-4-Le tableau de bord des stocks	251
1-3-Les outils d'analyse.....	251
1-3-1-Le calcul du cout d'achat.....	251
1-3-2-Le calcul du cout de production.....	251
1-4-Les autres outils de gestion.....	252
1-4-1-Le compte de résultats financier.....	252
1-4-2-Le compte de résultats comptable.....	252
1-4-3-Tableau de suivi des retours et des réclamations clients	252
1-4-4-Manuel de procédures (aspect technique).....	252
1-4-5-Les contrôles liés à la gestion commerciale.....	253
1-4-6-Veille concurrentielle et benchmarking externe	253
1-5-Le système d'information.....	254
2- Les caractéristiques de ces outils de contrôle de gestion.....	257
2-1-La dimension fréquence de production des différents outils.....	257
2-2-Délais de production des outils de CDG.....	259
2-3-La diversité des indicateurs utilisés	259
2-4- Le niveau de décentralisation des informations du contrôle de gestion	259
3- Le rôle du contrôle de gestion dans l'entreprise.....	259
4-Les acteurs et le positionnement hiérarchique du contrôle de gestion.....	263

Section 06 : Présentation du système de contrôle de gestion dans les PME (07, 08, 09, 10, 11, 12, 13) (cas 06).....	263
1-Les outils du contrôle de gestion	263
1-1-Les outils de prévision.....	263
1-1-1-Activités de planification.....	263
1-1-2-Gestion budgétaire.....	263
1-2-Les outils de suivi.....	265
1-2-1-Les tableaux de bord.....	265
1-3-Les outil d'analyse.....	266
1-3-1-Le calcul des couts.....	266
1-4-Les autres outils de gestion.....	267
1-4-1-Etudes économiques et financières des possibilités de développement des activités des PME.....	267
2- Les caractéristiques de ces outils de contrôle de gestion.....	267
2-1-La dimension fréquence de production des différents outils.....	267
2-2-Délais de production des outils de CDG.....	268
2-3-La diversité des indicateurs utilisés	268
2-4- Le niveau de décentralisation des informations du contrôle de gestion.....	268
3- Le rôle du contrôle de gestion dans l'entreprise.....	268
4-Les acteurs et positionnement hiérarchique du contrôle de gestion.....	271
4-1-Les acteurs du contrôle de gestion.....	271
4-2-Le positionnement hiérarchique et l'organisation du contrôle de gestion	271
Conclusion du chapitre 05.....	274
Synthèse du chapitre 05.....	277
Chapitre 06: Compréhension des systèmes de contrôle de gestion (analyse des déterminants).....	278
Introduction du chapitre 06.....	278
Section 01 : Les déterminants des systèmes de contrôle de gestion dans les treize PME....	279
1-Les déterminants du système de contrôle de gestion de la PME 01 et la PME 02.....	279
1-1-Facteurs organisationnels.....	279
1-2-Facteurs environnementaux.....	281

1-3-Les facteurs comportementaux liés à la personnalité du dirigeant.....	284
2-Les déterminants du système de contrôle de gestion de la PME 03.....	287
2-1-Facteurs organisationnels.....	287
2-2-Facteurs environnementaux.....	289
2-3-Les facteurs comportementaux liés à la personnalité du dirigeant.....	292
3-Les déterminants du système de contrôle de gestion de la PME 04.....	292
3-1-Facteurs organisationnels.....	292
3-2-Facteurs environnementaux.....	296
3-3-Les facteurs comportementaux liés à la personnalité du dirigeant.....	299
4-Les déterminants du système de contrôle de gestion de la PME 05 et la PME 06.....	302
4-1-Facteurs organisationnels.....	302
4-2-Facteurs environnementaux.....	308
4-3-Les facteurs comportementaux liés à la personnalité du dirigeant.....	311
5-Les déterminants du système de contrôle de gestion de la PME 07.....	313
5-1-Facteurs organisationnels.....	313
5-2-Facteurs environnementaux.....	316
5-3-Les facteurs comportementaux liés à la personnalité du dirigeant.....	321
6-Les déterminants du système de contrôle de gestion des PME 08, 09, 10, 11, 12, 13.....	322
6-1-Facteurs organisationnels.....	322
6-2-Les facteurs environnementaux.....	324
6-3-Facteurs comportementaux liés à la personnalité du dirigeant.....	325
Section 02: Analyse thématique et présentation des résultats de l'étude de terrain.....	328
1-Analyse thématique.....	328
1-1-Analyse du thème I : Généralités sur l'entreprise.....	328
1-2-Analyse du thème II: Système de contrôle de gestion.....	328
1-2-1-Analyse du sous-thème II-1 : Les outils de contrôle de gestion.....	328
1-2-1-1-Les outils de prévisions.....	330
1-2-1-2-Les outils de suivi	330
1-2-1-3-Les outils d'analyse.....	332
1-2-1-4-Autres outils.....	334

1-2-2-Analyse du sous thème II-2 : Le rôle du contrôle de gestion.....	335
1-2-3-Analyse du sous thème II-3 : Acteurs du contrôle de gestion et position hiérarchique.....	338
1-3-Analyse du thème III : Les déterminants des systèmes de contrôle de gestion au niveau des treize PME.....	339
1-3-1-Analyse du thème III-1 : Facteurs organisationnels (facteurs internes).....	340
1-3-1-1-La structure organisationnelle	342
1-3-1-2-La taille	342
1-3-1-3-L'activité	342
1-3-1-4-Le produit.....	343
1-3-1-5-L'informatisation su système d'information.....	343
1-3-1-6- La stratégie	344
1-3-2-Analyse du thème III-02 : Les facteurs environnementaux (externes).....	345
1-3-2-1-Les clients.....	346
1-3-2-2-La concurrence.....	346
1-3-2-3-La ressource humaine.....	347
1-3-2-4-cadre réglementaire et administratif Algérien.....	348
1-3-2-5-Le partenariat.....	349
1-3-2-6-Le caractère familial de l'entreprise.....	350
1-3-3-Analyse du thème III-3 : Les facteurs comportementaux liés au profil du dirigeant....	351
1-4- Analyse du thème IV : Système de contrôle de gestion et leurs déterminants (liens)....	354
1-4-1-L'impact du facteur produit ¹ (gamme de produit, fréquence d'introduction de nouveau produit, complexité du produit).....	354
1-4-2-L'impact du facteur « clients » sur les SCDG.....	356
1-4-3-L'impact du facteur « le niveau d'informatisation du système d'information » sur les SCDG.....	358
1-4-4-L'impact du facteur «l'environnement » sur les SCDG.....	360
1-4-5-L'impact du « dynamisme de l'environnement réglementaire, économique et technologique » sur les SCDG.....	360
1-4-6-L'impact du « niveau de prévisibilité de l'environnement» sur les SCDG.....	361
1-4-7-L'impact de « l'intensité de la concurrence» sur les SCDG.....	361

¹ le terme "produit" est utilisé pour désigner à la fois les biens et les services.

1-4-8-L'impact du facteur « ressource humaine » sur les SCDG.....	362
1-4-9-L'impact du facteur « caractère familiale de l'entreprise» sur les SCDG.....	365
1-4-10-L'impact du facteur « relation avec la banque» sur les SDCG.....	367
1-4-11-L'impact du facteur « structure organisationnelle» sur les SDCG.....	368
1-4-12-L'impact du facteur « Fournisseur partenaire» sur les SCDG.....	369
1-4-13-L'impact du facteur « profils du dirigeant» sur les SCDG.....	369
Conclusion du chapitre 06.....	372
Synthèse du chapitre 06.....	374
Conclusion de la partie 02.....	375
Conclusion générale.....	377
1- Synthèse de la présente recherche doctorale.....	377
1-1-Apport de la partie 01 « revue de littérature ».....	377
1-2-Les conclusions de l'étude de terrain.....	382
2- Vérification des résultats de travaux antérieurs.....	387
3- Contributions de la recherche.....	393
3-1- Apports théoriques.....	393
3-2- Apports méthodologiques.....	397
3-3- Apports managériaux.....	398
4- Limites de la recherche.....	400
4-1-Limites théoriques.....	400
4-2-Limites méthodologiques.....	400
4-3-Limites relatives au terrain de recherche.....	401
5- Perspectives de recherches futures.....	401
Bibliographie.....	403
Annexe.....	428
Table des matières.....	447