

*République Algérienne Démocratique et Populaire*  
*Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique*  
**UNIVERSITE DJILLALI LIABES DE SIDI-BEL-ABBES**  
*Faculté des sciences économiques, commerciales et des sciences de gestion*



**Thèse en vue de l'obtention du diplôme**  
**De doctorat en sciences économiques**  
**Option : Management**

**Intitulé de la thèse :**

# **Les tableaux de bord prospectifs, outils de management de la performance : essai de conception et d'application pour l'entreprise Algérienne**

**Présentée Par :**  
**Mme Meryem ABBES**

**Sous la direction du:**  
**PR. SALAH Elyas**

***Présentée devant le jury composé de :***

Pr. DANI EL KEBIR Maachou	Professeur	Université de Sidi Bel Abbès	Président
Pr. SALAH Elyas	Professeur	Université de Sidi Bel Abbès	Encadreur
Pr. CHELLIL Abdellatif	Professeur	Université de Tlemcen	Examineur
Dr. BENDIDA Houari	MC. A	Université de Sidi Bel Abbès	Examineur
Dr. MEZIANE Tadj	MC. A	Université de Ain Temouchent	Examineur
Dr. BENYAMINA Kheira	MC. A	Université de Ain Temouchent	Examinatrice

**2016-2017**

## **Remerciements**

Je remercie Dieu tout puissant de m'avoir donné force, volonté, patience et courage.

A monsieur SALAH ILYAS, son aide et soutien continus, patience, disponibilité, m'ont été indispensables pour la réalisation de ce travail ; son regard critique m'a permis d'évoluer dans ma réflexion, je tiens à lui témoigner toute ma reconnaissance.

J'exprime toute ma reconnaissance et mes sincères remerciements à monsieur ZINE ABDELMADJIDE pour ses conseils, son aide et sa précieuse collaboration dans la réalisation de ce cas pratique.

Je tiens à remercier aussi messieurs les membres de jury qui m'ont fait l'honneur de participer au jury de soutenance.

Je reste reconnaissante envers tous les individus qui, de près ou de loin, m'ont permis d'avancer.

A

Mon père et ma mère

Mon mari Salah

Mes chères sœurs, leurs maris et leurs enfants

A ma belle famille

Et à tous ceux qui me sont chers.

## Résumé

---

Ce travail de recherche a pour objectif de répondre à la question suivante : **Quelle est la place du tableau de bord dans le pilotage de la performance des PME en tenant compte de leurs spécificités ?**

Les PME deviennent le moteur de la croissance économique au niveau mondiale. Elles contribuent certes à la production de richesse et à la création d'une grande partie des nouveaux emplois, mais elles sont également confrontées, voire freinées par des problèmes sérieux financement, une capacité managériale limités, une faible productivité...

Pour que ce type d'entreprise puisse fortifier davantage le tissu économique, il est important aussi qu'il puisse se développer sur des bases saines en privilégiant les instruments modernes d'un management de la performance.

De ce fait, les PME d'une façon générale et celles algériennes en particulier ont besoins d'améliorer leurs compétences de gestion afin d'assurer leur pérennité et leur développement. En effet, elles doivent disposer d'outils et de méthodes de gestion efficace tels les tableaux de bord prospectifs pour réaliser ces objectifs. Les tableaux de bord prospectifs sont en effet des instruments de déploiement stratégique qui sont l'apanage de l'équipe dirigeante et qui pourraient répondre aux besoins de croissance et de développement des PME.

L'objectif de cette recherche est d'étudier la combinaison des facteurs organisationnels et comportementaux, plus précisément, il s'agit de réaliser un modèle intégrateur qui prend en compte plusieurs types de facteurs, notamment les facteurs de contingence organisationnelle et les facteurs de contingence comportementale qui influencent les pratiques des tableaux de bord.

**Mots clés** : PME, tableaux de bord, stratégie, performance, facteurs de contingence.

# ملخص

للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة دور فعال في تحقيق التنمية الاقتصادية و الاجتماعية للدول , إذ تلعب دورا هاما في خلق فرص العمل مما يخفف من حدة الفقر , إذ غالبا ما تميل الى تبني أساليب إنتاجية كثيفة العمالة . كما أنها تساهم في بناء أنظمة اقتصادية تتسم بالمرونة والديناميكية, إذ تتمتع بقدرة التأقلم مع ظروف السوق خاصة مواجهة الصعوبات في فترات الأزمات الاقتصادية و الركود.

من جهة أخرى تواجه المؤسسات الصغيرة و المتوسطة مجموعة من المشاكل التي تحد من قدراتها على النمو والتطور و الاستمرارية و بالتالي دفع عجلة النمو الاقتصادي أهم هذه المشاكل: نقص القدرات الإدارية و كيفية استغلالها لمختلف وسائل التسيير خاصة لوحة القيادة.

تهدف هذه المذكرة إلى الإجابة على الإشكالية التالية : ماهو دور لوحة القيادة في رفع أداء المؤسسات الصغيرة و المتوسطة مع الاخذ بعين الاعتبار مختلف خصائصها ؟

إذ تهدف هذه المذكرة إلى دراسة مختلف العوامل التي تؤثر و توجه استعمال لوحك القيادة في هذا الصنف من المؤسسات و اللتى لها دور فعال في رفع الأداء وذلك من خلال دراسة ميدانية لحوالي 45 مؤسسة صغيرة و متوسطة .

**كلمات مفتاحية:** المؤسسات الصغيرة و المتوسطة, لوحك القيادة, الأداء, إستراتيجية, العوامل المؤثرة.

# **Listes de tableaux et figures**

**Liste des tableaux :**

<b>N°01:</b> Procédure d'élaboration du budget .....	60
<b>N°02:</b> La maquette d'un tableau de bord .....	67
<b>N°03:</b> Critiques de la démarche budgétaire .....	100
<b>N°04:</b> Les catégories d'indicateurs de performance selon les axes du TBP .....	115
<b>N°05:</b> Les styles de prises de décisions des dirigeants .....	165
<b>N°06:</b> Les études antérieures des pratiques des tableaux de bord .....	180
<b>N°07:</b> Critères quantitatifs retenus en Algérie pour classer les entreprises par taille .....	197
<b>N°08:</b> Variables de mesures des facteurs de contingence .....	213
<b>N°09:</b> Variables de mesures des caractéristiques des tableaux de bord .....	215
<b>N°10:</b> Variables de mesures du pilotage de la performance .....	217
<b>N°11:</b> Coefficients $\alpha$ de crombach de l'échelle de mesure des deux variable la taille et l'âge .....	234
<b>N°12:</b> Coefficients $\alpha$ de crombach de l'échelle de mesure de la variable structure ...	235
<b>N°13:</b> Coefficients $\alpha$ de crombach de l'échelle de mesure de la variable environnement .....	236
<b>N°14:</b> Coefficients $\alpha$ de crombach de l'échelle de mesure de la variable style de décision .....	237
<b>N°15:</b> Coefficients $\alpha$ de crombach de l'échelle de mesure de la variable stratégie de contrôle .....	238
<b>N°16:</b> Coefficients $\alpha$ de crombach de l'échelle de mesure de la variable caractéristique des tableaux de bord .....	239

<b>N°17:</b> Coefficients $\alpha$ de Crombach de l'échelle de mesure de la variable pilotage de la performance .....	239
<b>N°18:</b> Test de fiabilité des construits.....	240
<b>N°19:</b> Test de validité des construits .....	241
<b>N°20:</b> Test de Man-Whitney de la variable formation .....	249
<b>N°21:</b> Résultats des tests des hypothèses relatives aux facteurs de contingence. ....	252
<b>N°22:</b> Résultat du test de l'hypothèse relative à l'influence des facteurs de contingence sur la sophistication des tableaux de bord des PME algériennes. ....	254
<b>N°23:</b> Résultat du test de l'hypothèse relative à l'influence des caractéristiques des tableaux de bord sur le pilotage de la performance des PME .....	255
<b>N°24:</b> Moyennes et écarts-type des quatre axes des tableaux de bord prospectifs.....	256
<b>N°25:</b> Résultat du test de l'hypothèse relative à l'adoption du tableau de bord par les dirigeants des PME algériennes .....	257

**Liste des figures :**

<b>N°01:</b> Les trois pôles du contrôle de gestion.....	47
<b>N°02:</b> La place du contrôle de gestion dans la structure.....	49
<b>N°03:</b> Procédure d'élaboration du budget .....	61
<b>N°04:</b> La sélection des indicateurs .....	65
<b>N°05:</b> Méthodologie d'élaboration du tableau de bord.....	66
<b>N°06:</b> L'intégration du contrôle de gestion dans le processus de pilotage stratégique de l'entreprise.....	77
<b>N°07:</b> Le tableau de bord prospectif.....	109
<b>N°08:</b> Les styles de décisions et l'utilisation des tableaux de bord .....	167
<b>N°09:</b> Le cadre conceptuel du model de contingence utilisé dans la recherche.....	186
<b>N°10:</b> Le model conceptuel de l'influence des facteurs de contingence sur 181 caractéristiques des tableaux de bord .....	190
<b>N°11:</b> Le model conceptuel de l'influence des caractéristiques des tableaux de bord sur le pilotage de la performance .....	191
<b>N°12:</b> Les étapes d'élaboration du questionnaire.....	194
<b>N°13:</b> La tailles des deux sous-échantillons PME1 et PME2 .....	223
<b>N°14:</b> Les causes de non élaboration des tableaux de bord par les PME2 .....	224
<b>N°15:</b> Répartition des PME selon leur taille .....	225
<b>N°16</b> Répartition des PME selon leur âge .....	226
<b>N°17-1:</b> Degré de décentralisation.....	227
<b>N°17-2:</b> Degré de définition des règles de travail .....	227
<b>N°18:</b> Degré d'incertitude de l'environnement .....	228

## *Liste des figures*

---

<b>N°19:</b> Degré d'informatisation .....	229
<b>N°20:</b> formation des dirigeants .....	230
<b>N°21:</b> Style de décision présent dans les deux sous-échantillons.....	231
<b>N°22:</b> Stratégie de contrôle au niveau des deux sous-échantillons.....	232
<b>N°23:</b> Le modèle de mesure structurel après l'application de l'algorithme de l'approche PLS .....	242
<b>N°24:</b> Le modèle de mesure structurel après l'application de la méthode bootstrap .. .....	243

# **Table des matières**

**Remerciement**

**Dédicace**

**Résumé**

**ملخص**

**Liste des tableaux**

**Liste des figures**

**Table des matières**

**Liste des abréviations**

**Introduction générale.....21**

**PARTIE 01 : le cadre conceptuel de l'évolution des outils de  
contrôle de gestion**

**Introduction de la partie théorique.....36**

**Chapitre01 : le contrôle au service du management de l'entreprise**

**Introduction .....40**

**Section 01 : le contrôle de gestion ; concepts et définitions .....41**

**Introduction .....41**

**1.1: Le contrôle de gestion ; évolution et définition .....42**

**1.1.1. La notion du contrôle .....42**

**1.1.2. Définitions du contrôle de gestion .....44**

**1.1.3. Les trois pôles du contrôle de gestion.....47**

**1.1.4. La place du contrôle de gestion .....48**

**1.2 : Le contrôle de gestion dans l'organisation.....50**

**1.2.1. Le contrôle de gestion et l'organisation .....50**

**1.2.2. Le contrôle de gestion et le facteur humain.....51**

**1.2.3. Utilité du contrôle de gestion .....52**

**1.3 : Les outils de contrôle de gestion .....54**

1.3.1. La comptabilité générale .....	54
1.3.2. La comptabilité analytique .....	55
1.3.3. La gestion budgétaire .....	58
1.3.4. Le tableau de bord .....	62
1.4 : Le contrôleur de gestion ; rôle, place et missions .....	72
1.4.1. Profil du contrôleur de gestion.....	72
1.4.2. Rôle du contrôleur de gestion .....	72
<b>Conclusion .....</b>	<b>73</b>
<b>Section 02 : le contrôle de gestion et la stratégie.....</b>	<b>74</b>
<b>Introduction .....</b>	<b>74</b>
2.1 : La notion de la stratégie.....	74
2.1.1. Les orientations stratégiques actuelles.....	75
2.1.2. Le contrôle de gestion dans le processus stratégique .....	77
2.2 : le contrôle de gestion stratégique .....	78
2.2.1. Vers une approche stratégique du contrôle de gestion.....	78
2.2.2. Le contrôle de gestion moderne.....	79
2.3 : le contrôle de gestion comme processus de management de la performance	80
2.3.1. La notion de la performance .....	80
2.3.2. La notion d'indicateurs de la performance .....	81
2.3.3. Le contrôle de gestion comme pilotage de la performance.....	82
<b>Conclusion .....</b>	<b>84</b>
 <b>Chapitre 02 : le tableau de bord ; outil de développement du contrôle de gestion</b>	
<b>Introduction .....</b>	<b>86</b>
<b>Section 01 : les limites du contrôle de gestion traditionnel .....</b>	<b>87</b>
<b>Introduction .....</b>	<b>87</b>

<b>1.1:</b> vers une nouvelle conception du contrôle de gestion.....	87
<b>1.1.1.</b> La conception traditionnelle du contrôle de gestion. ....	87
<b>1.1.2.</b> De la performance financière a la performance multidimensionnelle .....	89
<b>1.2 :</b> les nouveaux outils du contrôle de gestion.....	91
<b>1.2.1.</b> Le balanced scorecard.....	91
<b>1.2.2.</b> Le reporting .....	93
<b>1.2.3.</b> La méthode ABM.....	95
<b>1.3:</b> le budget ; un outil critiqué.....	96
<b>1.3.1.</b> Le budget : un outil incapable d'intégrer les facteurs actuels de performanc e	97
<b>1.3.2.</b> Les critiques de la démarche budgétaire.....	99
<b>1.3.3.</b> Critiques de la démarche budgétaire.....	100
<b>1.4:</b> le tableau de bord et les autres outils de contrôle de gestion .....	101
<b>1.4.1.</b> La nature des données .....	102
<b>1.4.2.</b> La réactivité recherchée .....	102
<b>1.4.3.</b> La modélisation de l'activité.....	102
<b>1.4.4.</b> L'adaptabilité de l'outil.....	103
<b>Conclusion</b> .....	<b>103</b>
<b>Section 02 :</b> l'utilité des tableaux de bord prospectifs .....	104
<b>Introduction</b> .....	<b>104</b>
<b>2.1 :</b> les tableaux de bord prospectif ; outil de mutation de contrôle de gestion. ...	<b>104</b>
<b>2.1.1.</b> Historique des tableaux de bord prospectifs .....	106
<b>2.1.2.</b> Les caractéristiques des tableaux de bord prospectifs .....	109
<b>2.1.3.</b> Les fonctions des tableaux de bord prospectifs .....	116
<b>2.2 :</b> avantages et inconvénients du tableau de bord prospectif .....	120
<b>2.2.1.</b> Les avantages du tableau de bord prospectif .....	120
<b>2.2.2.</b> Les inconvénients du tableau de bord prospectif .....	122

2.2.3. Conseils quand a la mise en conception des tableaux de bord prospectif .....	123
2.3 : la mise en œuvre du tableau de bord prospectif .....	124
2.3.1. La contingence de tableaux de bord .....	124
2.3.2. Déployer le tableau de bord prospectif. ....	127
<b>Conclusion .....</b>	<b>129</b>
<b>Conclusion .....</b>	<b>130</b>

### **Chapitre 03 : la PME une gestion spécifique**

<b>Introduction .....</b>	<b>132</b>
<b>Section 01 : la PME algérienne ; réalités et importance .....</b>	<b>133</b>
<b>Introduction .....</b>	<b>133</b>
1.1: Aperçu sur la PME algérienne.....	133
1.1.1. Définition de la PME en Algérie .....	133
1.1.2. L'environnement des affaires en Algérie .....	134
1.1.3. PME et développement .....	136
1.1.4. Les étapes de l'évolution de la PME en Algérie .....	138
1.2: La stratégie nationale de développement de la PME .....	140
1.2.1. Les axes stratégiques de développement de la PME.....	140
1.2.2. La mise en place de multiples instruments pour soutenir les PME .....	141
1.2.3. La mise en place d'un système d'information économique performant.....	144
1.3: Poids su secteur de la PME dans l'économie algérienne .....	145
1.3.1. Une économie fondue sur des entités flexibles .....	145
1.3.2. Les PME acteurs dans la croissance de l'emploi.....	145
<b>Conclusion .....</b>	<b>146</b>
<b>Section 02 : le contrôle de gestion en contexte PME .....</b>	<b>147</b>
<b>Introduction .....</b>	<b>147</b>
2.1 : la fonction de contrôle de gestion dans la PME .....	147

2.1.1 : outils de contrôle de gestion dans la PME .....	148
2.1.2 : le contrôleur de gestion dans la PME.....	149
2.1.3. La nécessité d'un système de contrôle de gestion dans la PME .....	150
2.2 : le pilotage de la performance dans la PME .....	152
2.2.1 : l'approche performance PME.....	152
2.2.2 : La mesure de la performance dans les PME .....	154
2.2.3 : caractéristiques des mesures de la performance.....	154
2.3 : les spécificités des PME, approche contingente .....	156
2.3.1 : la contingence des systèmes de contrôle de gestion dans la PME.....	156
2.3.2 : spécificités organisationnelles des PME .....	160
2.3.3 : spécificités comportementales des PME .....	163
<b>conclusion .....</b>	<b>168</b>
<b>Conclusion .....</b>	<b>169</b>
<b>Conclusion de partie théorique.....</b>	<b>170</b>

**Partie 02 : les tableaux de bords des PME algériennes.**

<b>Introduction de partie pratique.....</b>	<b>174</b>
<b>Chapitre04 : les pratiques des tableaux de bords dans les PME algériennes ; méthodologie et éléments de recherche</b>	
<b>Introduction .....</b>	<b>178</b>
<b>Section 01 : vers un modèle générale des pratiques de tableaux de bord dans les PME algérienne .....</b>	<b>179</b>
<b>Introduction .....</b>	<b>179</b>
<b>1.1: le cadre conceptuel de la recherche .....</b>	<b>179</b>
<b>1.1.1 : les études antérieures des facteurs de contingence .....</b>	<b>180</b>
<b>1.1.2 : les principales variables de la recherche .....</b>	<b>186</b>

<b>1.2:</b> les hypothèses concernant l'influence des facteurs de contingence sur les caractéristiques des tableaux de bord.....	186
<b>1.2.1.</b> La taille .....	187
<b>1.2.2.</b> L'âge de l'entreprise .....	187
<b>1.2.3.</b> La structure.....	187
<b>1.2.4.</b> L'environnement .....	187
<b>1.2.5.</b> Le type de formation .....	188
<b>1.2.6.</b> Le style de décision.....	188
<b>1.2.7.</b> La stratégie de contrôle .....	189
<b>1.3:</b> l'hypothèse concernant l'influence des caractéristiques des tableaux de bord sur le pilotage de la performance de la PME .....	190
<b>Conclusion</b> .....	<b>191</b>
<b>Section 02 :</b> la mise en œuvre de l'étude empirique .....	192
<b>Introduction</b> .....	<b>192</b>
<b>2.1 :</b> la méthode et le recueil des données .....	192
<b>2.1.1 :</b> choix et présentation des méthodes adoptées.....	19
<b>2.1.2 :</b> choix de l'échantillon.....	193
<b>2.1.3 :</b> l'élaboration du questionnaire .....	193
<b>2.1.4 :</b> l'envoi du questionnaire .....	196
<b>2.2 :</b> mesure des variables du model.....	196
<b>2.2.1 :</b> les mesures des facteurs de contingence .....	197
<b>2.2.2 :</b> les mesures des caractéristiques des tableaux de Bord .....	205
<b>2.2.3 :</b> les mesures de pilotage de la performance.....	209
<b>2.3 :</b> le choix de la méthode d'analyse .....	218
<b>Conclusion</b> .....	<b>219</b>
<b>Conclusion</b> .....	<b>220</b>

**Chapitre 05 : résultats et test des hypothèses de travail**

<b>Introduction .....</b>	<b>222</b>
<b>Section 01 : résultats de mesures des variables de la recherche .....</b>	<b>223</b>
<b>Introduction .....</b>	<b>223</b>
<b>1.1: présentation des deux sou-échantillons .....</b>	<b>223</b>
<b>1.1.1: La taille des deux sou-échantillons PME1 et PME2 .....</b>	<b>223</b>
<b>1.1.2: Les causes de non élaboration des tableaux de bord pour les PME2 .....</b>	<b>224</b>
<b>1.2 : Comparaison des caractéristiques des facteurs de contingence des PME1 et PME2 .....</b>	<b>225</b>
<b>1.2.1: La taille .....</b>	<b>225</b>
<b>1.2.2 : L'âge .....</b>	<b>226</b>
<b>1.2.3 : La structure .....</b>	<b>226</b>
<b>1.2.4 : L'environnement .....</b>	<b>228</b>
<b>1.2.5 : L'informatisation .....</b>	<b>228</b>
<b>1.2.6 : La formation .....</b>	<b>229</b>
<b>1.2.7: Style de décision .....</b>	<b>230</b>
<b>1.2.8: La stratégie de contrôle .....</b>	<b>231</b>
<b>1.3 : La fiabilité des instruments de mesures .....</b>	<b>233</b>
<b>1.3.1: Vérification de la fiabilité des échelles de mesures relatives aux facteurs de contingence de l'échantillon .....</b>	<b>234</b>
<b>1.3.2: Test de fiabilité des construits .....</b>	<b>240</b>
<b>1.4: Validité des instruments de mesures .....</b>	<b>241</b>
<b>1.4.1: Evaluation de validité .....</b>	<b>241</b>
<b>1.4.2: La validité convergente .....</b>	<b>241</b>
<b>1.4.3. La validité discriminante .....</b>	<b>243</b>
<b>Conclusion .....</b>	<b>244</b>

<b>Section 02 : résultats du test des hypothèses de la recherche .....</b>	<b>245</b>
<b>Introduction .....</b>	<b>245</b>
<b>2.1 : test des hypothèses relatives aux facteurs de contingence .....</b>	<b>246</b>
<b>2.1.1: la taille .....</b>	<b>246</b>
<b>2.1.2: l'âge .....</b>	<b>247</b>
<b>2.1.3: la structure .....</b>	<b>247</b>
<b>2.1.4: l'environnement .....</b>	<b>248</b>
<b>2.1.5: type de formation .....</b>	<b>249</b>
<b>2.1.6: style de décision .....</b>	<b>251</b>
<b>2.1.7: stratégie de contrôle .....</b>	<b>252</b>
<b>2.2 : test de l'hypothèse relative à l'influence des caractéristiques du tableau de bord sur la mesure de la performance .....</b>	<b>254</b>
<b>2.3 : Test de l'hypothèse relative à l'adoption du tableau de bord prospectif par les dirigeants des PME algériennes .....</b>	<b>255</b>
<b>Conclusion .....</b>	<b>257</b>
<b>Conclusion .....</b>	<b>258</b>
<b>Conclusion de la partie pratique .....</b>	<b>259</b>
<b>Conclusion générale .....</b>	<b>262</b>
<b>Références bibliographiques.</b>	
<b>Annexes.</b>	

## **Liste des abréviations :**

*A.N.D.I* : agence nationale de développement des investissements.

*A.N.D.P.M.E* : agence nationale de développement de la pme.

*A.N.G.M.C* : agence nationale de gestion du micro-crédit.

*A.N.S.E.J* : agence nationale pour le soutien de l'emploi des jeunes.

*C.N.A.C* : caisse nationale d'assurance du chômage.

*C.N.C* : conseil national consultatif.

*C.N.E.S* : conseil national économique et social.

*C.N.I* : conseil national de l'investissement.

*C.N.P* : code de monnaie et de prêt.

*C.N.S.T* : caisse nationale de sous-traitance.

*SALUC* : nouvelles technologies de l'information et de la communication.

*O.N.S.C.I.P* : office nationale pour le suivi et coordination de l'investissement privé.

*P.M.E* : petite et moyenne entreprise.

*T.B* : Tableau de bord.

*T.B.P* : Tableau de bord propre actif

# **Introduction générale**

En raison de son passage d'une économie administrée à une économie de marché à partir des années 80, l'Algérie a connu une mutation économique qui a entraîné un profond développement de son parc d'entreprises privées, notamment une croissance continue du nombre de PME dans les différents secteurs de l'activité économique

La PME est perçue, dans son essence, comme l'instrument privilégié de la croissance économique. Cette perception est due essentiellement à sa forte contribution à la production de richesses et à la création d'emplois d'une part, et d'autre part à la flexibilité de son adaptation aux conditions de l'environnement économique.

Cette forme d'entreprise se caractérise essentiellement par une structure relativement simple, une structure d'information aussi simple et une plus grande polyvalence des cadres. Elle se caractérise également par la personnalité et l'importance du rôle de ses dirigeants, des systèmes de décision moins formalisés et une utilisation particulière de la communication directe et informelle.

L'importance du tissu économique de la PME en Algérie peut à terme contribuer substantiellement et de manière inéluctable au développement économique du pays, ce qui justifierait cette préoccupation constante et régulière des gestionnaires et des décideurs dans le pays. Toutefois, on ne peut parler de développement des entreprises sans évoquer leur performance. En effet, la mesure de la performance de l'activité doit nécessairement représenter la préoccupation majeure de l'équipe dirigeante. L'entreprise doit disposer à cet effet d'outils et de méthodes de gestion pour atteindre cet objectif.

Le contrôle de gestion est défini comme le pilotage de la performance de l'entreprise ; il vise à atteindre les objectifs que l'entreprise s'est fixés conformément à une stratégie préalablement définie tout en recherchant l'optimisation des moyens mis en œuvre. Il représente de ce fait, une aide prépondérante à la prise de décision, son objectif principal étant de mesurer, d'analyser et d'améliorer la performance de l'entreprise. Ainsi, pour mettre en place

et exploiter un système de contrôle efficace, l'entreprise doit utiliser plusieurs outils tels que la gestion prévisionnelle, la gestion budgétaire, le contrôle budgétaire et le tableau de bord.

On reproche souvent aux P.M.E de ne pas disposer d'outils de gestion moderne, en particulier de manquer de contrôle de gestion. En effet, l'expérience montre qu'il est très peu présent dans cette forme d'entreprise, l'expert-comptable en assumant l'essentiel de ses activités. Il se réduit en fait, le plus souvent, à une gestion par exception d'opérations courantes, telles que celles, à titre d'exemple, d'opérations de formalisation de dossiers de crédits.

Dans ce contexte, l'expérience montre que les autres instruments de contrôle de gestion se structurent progressivement à fur et à mesure que l'entreprise grandit ou lorsque la complexité de l'activité les rend nécessaire. La P.M.E dans ce cas se dote peu à peu d'une comptabilité analytique et d'un système de prévisions plus ou moins élaboré.

Le stade suivant est franchi lorsqu'une structure budgétaire et prévisionnelle est mise sur pied. A ce stade d'évolution des pratiques du contrôle de gestion, plusieurs niveaux de complexité peuvent subsister allant de simples budgets mensuels à l'intégration des budgets dans un plan stratégique. Les instruments de contrôle se structurent ainsi progressivement et accompagnent la croissance de l'entreprise. Ce système peut donc se situer à des stades d'évolution extrêmement divers, liés essentiellement à la taille et à l'activité de l'entreprise.

L'accroissance de la taille de l'entreprise s'accompagne généralement d'une diversification et d'une complexification des outils de gestion. Une analyse sectorielle montre à cet effet que les entreprises industrielles sont les plus outillées en matière de contrôle de gestion. Ensuite, viennent les prestataires de services, puis les entreprises du bâtiment et enfin, les entreprises commerciales. Théoriquement, il est admis de considérer qu'en raison du faible niveau d'informations traitées par rapport aux grandes entreprises, les PME peuvent aussi recourir avec efficacité aux mêmes outils de contrôle de gestion.

En pratique, il est aisé de constater que dans la plupart des PME, il n'existe pas de services spécifiques de contrôle de gestion. Les travaux du contrôleur de gestion sont souvent réalisés par le service comptable ou par la direction financière si elle existe. Le contrôleur de gestion est souvent rattaché à la direction financière, voire à la direction générale en structure moyenne et en structure PME. Sa fonction est souvent cumulée avec les missions comptables et finance, ce qui explique pourquoi la fonction contrôle de gestion est souvent confondue avec la fonction finance et qu'elle est traditionnellement sous structurée.

La faible visibilité de la fonction de contrôle de gestion ne doit pourtant pas préjuger de son inexistence, cette fonction étant souvent associée à d'autres entités organisationnelles. La question de la pratique du contrôle de gestion dans les PME algériennes nous amène, et à juste titre d'ailleurs, à nous questionner sur les enjeux de cette pratique dans la gestion de performance de ce type d'entreprises. L'objet de cette recherche est justement de conduire dans un premier temps à une meilleure compréhension de ces pratiques de contrôle de gestion, de faire ensuite un état des lieux de ces pratiques dans les petites et moyennes entreprises, et d'analyser enfin ces pratiques au regard des règles et normes régissant cette activité. Il s'agira de montrer plus précisément la place et l'importance que ces entreprises doivent nécessairement réserver aux tableaux de bord qui sont considérés comme des outils précieux de pilotage de leur performance.

### **Problématique de recherche**

« Une entreprise qui ne gagne que de l'argent est bien pauvre ». Cet adage d'Henri Ford résume bien la philosophie du tableau de bord prospectif, objet de notre recherche.

La recherche d'une augmentation continue de la production, ainsi que la diminution des coûts de revient étaient encore la meilleure des stratégies dans un contexte économique stable caractérisé par un environnement concurrentiel particulièrement faible. Avec l'avènement du contrôle de gestion classique matérialisé par des indicateurs de mesure de la performance se réduisant à l'exercice de simples critères

financiers et quantitatifs, les tableaux de bord de cette première génération se limitaient à des mesures exclusivement économiques et productivistes.

Actuellement, les entreprises font face à un environnement de plus en plus complexe, turbulent et concurrentiel. Pour garantir une réelle rentabilité des capitaux investis, elles doivent nécessairement élaborer des stratégies bien plus conséquentes. En effet, se contenter uniquement de mesures financières n'est plus suffisant et ne permet plus de réagir à temps lors d'éventuelles défaillances pouvant compromettre leur avenir ; pour cette raison ces entreprises doivent prendre en compte les enjeux stratégiques et opérationnels en plus des enjeux financiers déterminants de la performance multidimensionnelle en recourant notamment à des outils de pilotage stratégique efficaces tels que les tableaux de bord prospectifs.

Ce pilotage stratégique suscite actuellement un intérêt croissant aussi bien auprès des chercheurs qu'auprès des professionnelles du management moderne. Si les avancées dans la formulation de la stratégie sont considérables, son déploiement reste encore une zone d'ombre. En effet, un nombre important de cas d'échecs d'entreprises seraient dû non pas à une mauvaise formulation de la stratégie mais à une mauvaise application de celle-ci ; d'où la critique généralement formulée à l'égard du caractère exagérément financier des outils de gestions classiques. Les leviers de pilotage utilisés par ces derniers ne mettent pas souvent en cohérence la gestion opérationnelle avec la stratégie.

C'est dans ce cadre qu'a émergé le concept de tableau de bord stratégique, plus communément appelé le « *balancedscorecard* » (ou tableau de bord prospectif en langue française) développé par Kaplan et Norton en 1992.

Le tableau de bord prospectif est un instrument de déploiement stratégique, élaboré au niveau de l'équipe dirigeante de l'entreprise. C'est avant tout, selon Kaplan et Norton(1998), un outil qui permet de mettre en œuvre la stratégie et non pas de l'élaborer même si ces derniers admettent que le tableau de bord prospectif aide les dirigeants à mieux structurer et formuler la stratégie.

Par ailleurs, outre la problématique de la mise en œuvre de la stratégie, cet instrument apporte un éclairage sur la mesure de la performance de celle-ci à travers des indicateurs stratégiques. Il permet d'impliquer toutes les parties prenantes de l'entreprise dans l'atteinte des objectifs stratégiques par le déploiement d'une certaine vision de l'équipe dirigeante dans chaque département, service et équipe de travail. Cet instrument montre ainsi la contribution de chacun dans la réalisation de l'objectif global de l'entreprise.

Le tableau de bord prospectif est construit autour de quatre axes : financier, client, processus interne, apprentissage et développement. La méthode propose de définir les objectifs pour chaque axe et de suivre les indicateurs de performances qui leur sont associés.

La mesure de la performance globale en contrôle de gestion requiert donc de mettre à la disposition de la direction de l'entreprise des mesures synthétiques permettant d'évaluer et de décrire à posteriori la situation de santé d'ensemble de l'entreprise. L'approche de la performance a, en effet, évolué au cours du temps ; elle requiert une vision globale et interdépendante de tous les paramètres internes et externes, techniques et humains, financiers et non financiers de la gestion. La performance est donc intimement liée à la notion de pilotage stratégique qui consiste, en pratique, à mettre à la disposition de la direction générale de l'entreprise un nombre d'indicateurs variés à court terme et à long terme. Ces indicateurs sont souvent regroupés sous la forme d'un tableau de bord de façon à aider les dirigeants dans leurs prises de décisions stratégiques.

On dépasse donc la notion de résultat et il en découle particulièrement une attention portée sur les processus et les activités créateurs de la performance et de résultats. C'est en fait ce que l'on recherche à appréhender lorsqu'on évoque le concept de management de la performance en utilisant les outils modernes de contrôle de gestion tel que le tableau de bord prospectif. Il s'agit donc d'un outil de contrôle de gestion stratégique qui a pour vocation de lutter contre les écueils résultant d'un système de contrôle de gestion opérationnel, tel que le retour d'expérience,

uniquement tactique, en associant l'analyse de la chaîne de valeur, l'analyse du positionnement stratégique et l'analyse des facteurs déterminant les coûts.

Il s'agit de construire un système de contrôle stratégique qui nécessite l'association d'indicateurs de résultat à des indicateurs stratégiques à priori déterminants de la performance. Un rééquilibrage s'effectue alors entre indicateurs de résultat et indicateurs avancés. Alors que les premiers mesurent à posteriori le résultat d'une action, une réalisation par rapport à un objectif, les seconds permettent de suivre les variables d'action-clés afin d'influer sur la performance finale au lieu de simplement la constater.

Il est important de rappeler que les tableaux de bord prospectifs ont été conçus à l'origine pour les entreprises du secteur concurrentiel. Leur souci était de rééquilibrer l'approche traditionnelle de la performance en ajoutant à l'axe financier habituel les trois autres axes qui rendent compte des autres dimensions de la performance. Aussi, en raison de son efficacité dans le management stratégique de ces types d'entreprises, cet outil de gestion est aujourd'hui préconisé avec beaucoup de succès par toutes les entreprises, même s'il n'est pas encore suffisamment développé dans les pratiques managériales algériennes.

L'implémentation d'un tableau de bord prospectif dans l'entreprise algérienne à laquelle on reproche le manque de recours aux outils de gestion efficaces est certainement une initiative intéressante, voire une opportunité permettant l'acquisition de connaissances et de compétences stratégiques qui en résultent. Il est certes d'un grand intérêt que cet instrument de gestion soit mis à la disposition des différents responsables mais, ceci demande d'abord de revenir sur les causes de ce retard dans l'adoption de cette approche.

Au cœur de cette problématique, nous nous sommes posé la question suivante :  
**Quelle est la place du tableau de bord prospectif dans le pilotage de la performance des PME algériennes en tenant compte de leurs spécificités ?**

Afin de mieux cerner l'objet de la recherche, trois sous questionnements peuvent être posés :

- Le pilotage de la performance à l'aide des tableaux de bord permet-il d'orienter les décisions des PME dans des conditions organisationnelles et comportementales contingentes ?
- Les dirigeants de PME algériennes sont-ils suffisamment enclin à adopter le concept du tableau de bord prospectif ?
- Quelle est la nature des indicateurs de performance des tableaux de bord utilisés par les quelques dirigeants de PME qui l'ont adopté ?

C'est essentiellement à ces quelques questions que nous tenterons de répondre afin d'apporter un éclairage sur les expériences de pratiques de tableaux de bord prospectifs dans les PME algériennes, objet de notre travail de recherche.

### **Hypothèses de recherche :**

Dans le cadre de notre recherche, les hypothèses suivantes sont examinées :

- Les facteurs de contingence ont une influence significative sur la sophistication des tableaux de bord des PME algériennes.
- La sophistication des tableaux de bord des PME algériennes a une influence significative sur le pilotage de la performance globale.
- Les dirigeants des PME algériennes sont suffisamment motivés pour adopter le concept du tableau de bord prospectif en tant que véritable outil de pilotage de la performance globale.

### **Objectifs de recherche :**

La reconnaissance de l'importance sociale et économique des PME est devenue un phénomène universel. L'externalisation de l'activité des grandes entreprises pour réduire leurs coûts fixes en sous-traitant avec les PME a favorisé l'importance de ces dernières dans le tissu économique. On peut aisément constater par ailleurs que lors des vingt dernières années, les recherches effectuées sur les petites et moyennes entreprises sont devenues de plus en plus nombreuses. En effet, non seulement le monde scientifique mais également les pouvoirs publics, les milieux bancaires et financiers consacrent une attention grandissante à cette catégorie d'entreprises

puisque, c'est à ce niveau que se crée et se renouvelle constamment le tissu industriel d'un pays.

L'importance des PME dans le tissu économique des pays émergents est aussi importante que dans les pays développés. Elles sont considérées comme une source indispensable de création d'emploi et jouent un grand rôle dans la croissance économique et le développement de ces pays.

Malgré ce rôle fondamental que jouent les PME dans le dynamisme économique, on constate que plus de la moitié d'entre elles cesse ses activités en moins de cinq ans. Leur prospérité, voire leur survie dépendent en grande partie de la qualité des outils de gestion dont elles disposent. Leur première cause de dépôt de bilans est le plus souvent liée à l'absence d'outils de gestion. Pour cela, et afin d'affronter ce type de défaillances, ces entreprises en difficultés se doivent d'instaurer un système de contrôle de gestion efficace.

L'une des préoccupations majeures des PME algériennes est d'améliorer la qualité de leurs prestations tout en restant compétitif. En effet, la concurrence est forte, et les produits algériens souffrent de la compétition ardue des produits d'importation. Dans le même temps, les coûts de production des produits algériens sont élevés et les rendent peu compétitifs à l'export. Dans ce contexte, les entreprises algériennes et en particulierité les PME réalisent, en effet, que pour survivre dans ce monde de la globalisation économique, il faut mobiliser plus de capitaux, développer la capacité d'exportation, et avoir un système d'information de gestion efficace.

Dans ce contexte aussi, est-il nécessaire de rappeler, que seules les PME les plus efficaces en matière de performance peuvent survivre. Un système de contrôle de gestion bien adapté à l'entreprise peut constituer le maillon de la chaîne d'efficacité qui fera la différence entre les entreprises et qui maintiendra leur compétitivité.

Ce travail de recherche a pour ambition de proposer des éléments d'analyses et d'actions en ce qui concerne la mise en concordance des deux objectifs fondamentaux du contrôle de gestion dans le cadre de l'instrument de management stratégique qu'est le tableau de bord prospectif. Ces deux objectifs sont :

- La mesure de la performance globale et opérationnelle.
- Le déploiement et le pilotage stratégiques de l'entreprise

Il s'agit en fait ici surtout de réfléchir sur la mise en adéquation de cet instrument avec un indice ou un système d'indices de mesure de la performance dans le cadre d'un pilotage stratégique au sein d'une PME algérienne. Cet outil de pilotage peut être utilisé dans différents contextes organisationnels.

Théoriquement, le tableau de bord prospectif est un outil qui a été appréhendée pour améliorer le pilotage des grandes entreprises puisqu'il vise essentiellement l'adaptation de l'organisation à la stratégie adoptée ; cependant, il est possible de s'interroger dans un premier temps sur l'applicabilité de cette démarche dans le contexte des PME d'une générale et celles algériennes en particulier.

L'objectif de cette recherche est de proposer ensuite un modèle de tableau de bord prospectif adapté à la PME algérienne et permettant aux dirigeants de cette catégorie d'entreprises de décliner la stratégie à tous les membres de l'organisation.

Cependant, avant de proposer un modèle de tableau de bord, nous avons jugé utile d'étudier à cet égard la combinaison des facteurs organisationnels et comportementaux. Plus précisément, il s'agit de réaliser un modèle intégrateur qui prend en compte plusieurs types de facteurs, notamment des facteurs de contingence organisationnelle et des facteurs de contingence comportementale.

La prise en compte de ces facteurs permet de sensibiliser les managers du fait que le succès d'un système de contrôle de gestion ne dépend plus seulement de la dimension organisationnelle. Bien au contraire, le fonctionnement de celui-ci est déterminé par d'autres facteurs que les managers doivent nécessairement prendre en considération.

Ensuite, notre recherche se propose d'examiner l'impact de ces facteurs identifiés dans les travaux théoriques et empiriques antérieurs et de contribuer à la mise en place d'outils de contrôle de gestion dans les PME algériennes et plus précisément le tableau de bord prospectif. Cela présente donc un intérêt certain dans la mesure où les managers et les dirigeants de PME pourront concentrer leurs efforts et

cibler leurs actions incitatives, en fonction des aspects les plus déterminants.

Les travaux sur les tableaux de bord prospectifs étant rares, peu nombreux, notamment sur les PME algériennes, le positionnement de la problématique de ce travail de recherche a été toutefois défini et affinée sur la base notamment d'une revue de littérature exhaustive et en particulier sur la base de certains travaux empiriques réalisés par des chercheurs tels que :

- **Chercheur** : GR\_EGORY WEGMANN ; IAE de Paris, Université paris 1-Panthéon-Sorbonne

**Intitulé** : les tableaux de bord stratégiques : une instrumentation du contrôle de gestion stratégique concepts, instrumentation et enquête

**Objectif** : Après avoir expliqué que les développements autour de la notion de Contrôle de Gestion Stratégique sont à l'origine des Tableaux de Bord Stratégiques, ce travail présente les résultats d'une enquête. Celle-ci, constituée d'un volet quantitatif et d'un volet qualitatif, témoignera de l'intérêt des managers français pour de nouvelles approches en contrôle de gestion.

- **Chercheur** : CHRISTOPHE GERMAIN ; Audencia Nantes École de Management.

**Intitulé** : Une typologie des tableaux de bord implantés dans les petites et moyennes entreprises

**Objectif** : un type idéal de tableau de bord incorporant des indicateurs physiques et centré sur le pilotage de la performance émerge aujourd'hui de la littérature.

La question se pose de savoir si cette conception « idéale » développée au sein du champ académique est adoptée par les entreprises et plus particulièrement par les PME. Les résultats d'une enquête réalisée auprès de 83 entreprises et l'analyse de six cas montrent que les pratiques de tableaux de bord des PME se rapportent globalement à quatre types d'instrument. Deux d'entre eux seulement peuvent être qualifiés d'outils de pilotage.

- **Chercheur** : AZZOUZ ELHAMMA ;

*Centre de Formation du BTS ELFARABI Technique, ELMKINSSIA  
Salé (Maroc).*

**Intitulé :** Impact de la taille sur le contenu des tableaux de bord dans les entreprises au Maroc : résultats d'une étude empirique

**Objectif :** À partir des résultats d'une recherche empirique, ce travail examine l'impact de la taille sur la différenciation des indicateurs intégrés dans les tableaux de bord de 62 entreprises installées au Maroc. Les résultats de cette recherche montrent que les tableaux de bord tendent à devenir plus « équilibrés » lorsque la taille de l'entreprise augmente.

- **Chercheur :** AZZOUZ ELHAMMA ; *Centre de Formation du BTS ELFARABI Technique, ELMKINSSIA Salé (Maroc).*

**Intitulé :** Impact de la taille sur les outils modernes du contrôle de gestion : cas de l'ABC et du BSC au Maroc

**Objectif :** Durant ces dernières décennies, la méthode ABC et le balanced scorecard ont fait l'objet de plusieurs travaux de recherche dans les pays développés. Or, ce genre de travaux reste encore absent dans plusieurs pays en développement qui se situent au sud de la Méditerranée comme le Maroc par exemple.

Ce travail de recherche met en exergue les résultats d'une étude empirique, réalisée auprès de 62 entreprises au Maroc, sur l'adoption de ces deux outils modernes du contrôle de gestion. Les résultats obtenus montrent que le taux d'adoption de l'ABC est relativement élevé (12,9%) et elle est adoptée davantage par les entreprises de grande taille. Egalement, on a pu montrer que les tableaux de bord tendent à devenir plus « équilibrés » et se rapprochent du BSC lorsque la taille de l'entreprise augmente.

- **Chercheur :** SADAOUI FARID ; CHIHA KHEMISSI ;

Faculté des sciences économiques, commerciales et des sciences de gestion Dely Brahim- Alger 3

**Intitulé :** Comment le tableau de bord prospectif peut être un outil de mise en œuvre de la stratégie d'une entreprise publique ? :

Cas ENIEM

**Objectif :** L'objectif de cet article est de présenter le tableau de bord et le tableau de bord prospectif comme outils qui permettent de concrétiser la stratégie d'une entreprise nationale, l'ENIEM en l'occurrence. L'activité principale de cette entreprise est de fabriquer et de vendre des produits électroménagers destinés au marché algérien et à l'Afrique. Le problème dans ce secteur est l'existence d'une grande concurrence. L'ENIEM doit être donc plus compétitive que les autres entreprises telles que Samsung, Condoc, LG, ... . Dans cet ordre d'idées le tableau de bord et le balanced scorecard de traduire la stratégie en actions réelles et d'améliorer la performance des entreprises.

### **Contributions attendues de la recherche :**

Les principaux résultats attendus de cette recherche peuvent être résumés en deux points :

- **Au niveau théorique :** Cette recherche propose un modèle explicatif des pratiques de tableaux de bord dans les PME. Il s'agit d'un modèle intégrateur qui prend en compte les facteurs de contingence organisationnelle et comportementale, les caractéristiques des tableaux de bord et le pilotage de la performance des PME.
- **Au niveau managérial :** Cette recherche offre un cadre de compréhension qui permettra aux dirigeants et aux gestionnaires de PME algériennes de mieux appréhender l'outil de tableaux de bord. Cette recherche fournira un cadre explicatif des facteurs qui influencent les pratiques de tableaux de bord qui leur permettra de cibler leurs actions incitatives pour piloter la performance de ces entités.

### **Structure de la thèse :**

Cette thèse est articulée autour de deux parties, composées chacune de trois chapitres.

La **Première partie**, d'ordre théorique, est consacrée à la revue et l'analyse de la littérature relative à notre sujet de recherche. Elle est composée de trois chapitres théoriques.

Dans le premier Chapitre, nous présentons la notion de contrôle de gestion (définitions et outils) ainsi que le contrôle de gestion comme outil de mesure de la performance. Nous présenterons également dans ce chapitre la vision moderne du contrôle de gestion dite stratégique.

Dans le deuxième Chapitre, nous présentons les limites du contrôle de gestion traditionnel ainsi que les nouveaux outils, puis nous ferons une rétrospective assez exhaustive sur le concept de tableau de bord prospectif qui est considéré actuellement comme un outil managérial consacrant l'aboutissement des efforts de développement du contrôle de gestion.

Dans le troisième Chapitre, nous présentons dans un premier temps la notion de petite et moyenne entreprise, ses différentes définitions, son rôle, son importance et sa réalité. Dans un deuxième temps nous évoquerons la problématique de la gestion dans la PME, ses spécificités et caractéristiques ainsi que les outils de contrôle de gestion utilisés.

La deuxième partie de la thèse est d'ordre empirique. Cette partie concerne la confrontation du modèle conceptuel au terrain de recherche. Elle s'articule autour de deux chapitres, le chapitre quatre et le chapitre cinq.

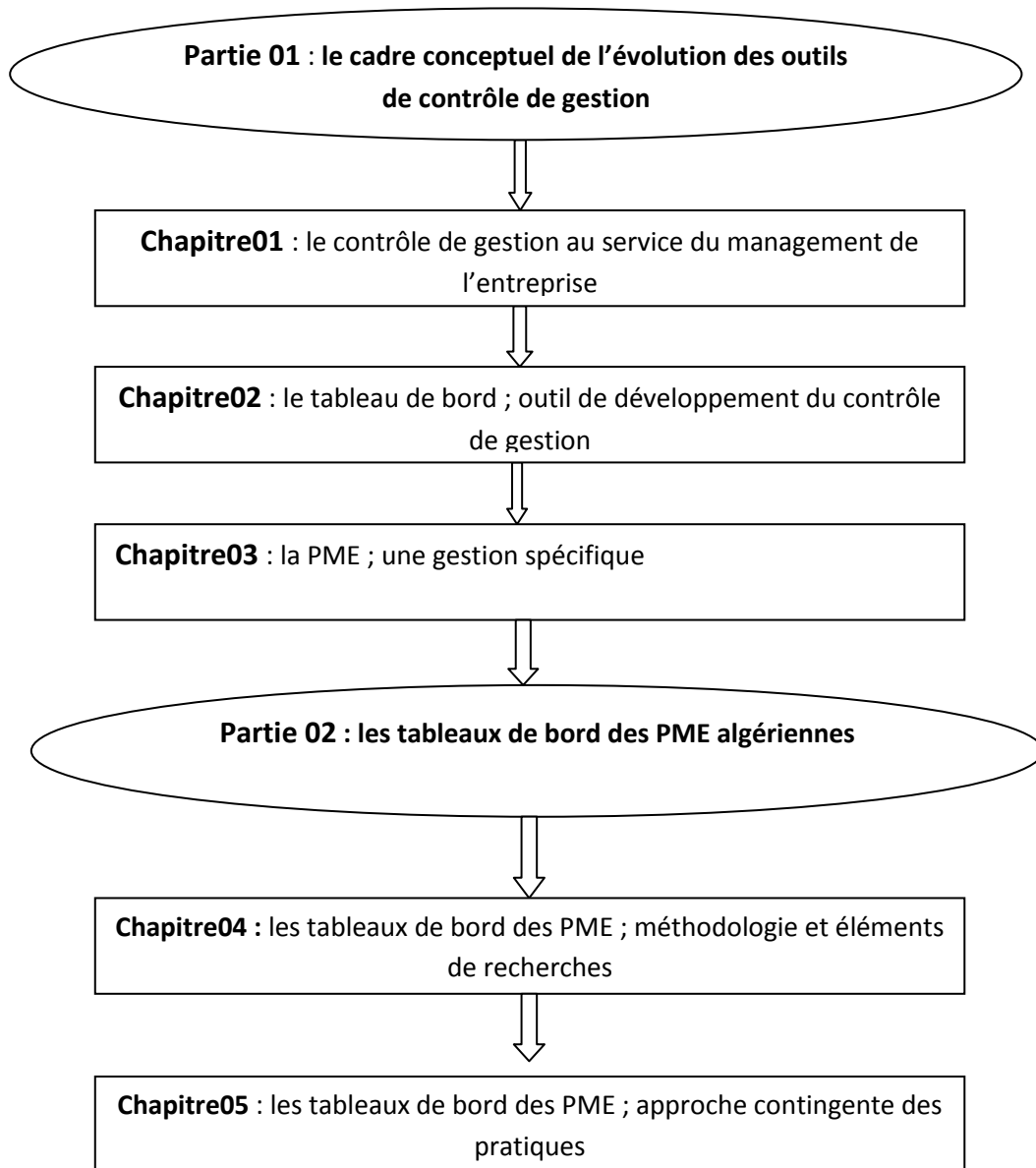
Le quatrième chapitre présente la méthodologie de recherche. Nous présenterons également dans ce chapitre le terrain et les éléments de recherche et discuterons, de manière systématique, des facteurs explicatifs relatifs aux pratiques des tableaux de bord des PME. Nous en déduisons les hypothèses de recherche y afférentes.

Le cinquième Chapitre présente les résultats de la recherche issus de l'enquête sur le terrain et du traitement statistique des données récoltées auprès de l'échantillon étudié. Nous proposerons également dans ce chapitre une discussion de ces résultats en nous appuyant sur des travaux théoriques et empiriques antérieurs.

En guise de conclusion, nous présenterons les apports théoriques et pratiques de la recherche ainsi que ses limites. Nous proposerons également de nouvelles voies de recherche pouvant constituer un prolongement à notre travail.

Le Schéma ci-dessous présente la structure de la thèse.

### PLAN DE LA THÈSE





# **PARTIE THEORIQUE**

Le processus classique du contrôle de gestion se réalise en deux phases : une phase d'élaboration du budget et du reporting centré sur la réalisation de ce dernier, et une phase d'analyse des écarts.

Aujourd'hui, la problématique du contrôle de gestion est axée principalement sur la créativité, c'est-à-dire sur la capacité de ce dernier à créer de la valeur ajoutée en influençant les acteurs pour mettre en œuvre des actions concrètes permettant d'exploiter les ressources dégagées notamment par les réductions des coûts. Le contrôle de gestion créatif est donc un processus qui s'attache à la fois à la réduction des coûts et à la réallocation des ressources économisées.

Le contrôle de gestion traditionnel ne peut avoir qu'une vision essentiellement de contrôle et non créative car il s'intéresse peu au potentiel d'une entreprise. Il est fondé principalement sur les états financiers ; ces derniers fournissent surtout des informations historiques sur les résultats des activités réalisées dans l'entreprise. Les états comptables et financiers ne fournissent pas, en effet, de variables d'actions identifiant les causes de ces résultats. L'éclairage qu'ils apportent aux gestionnaires est finalement peu pertinent pour les aider à prendre des décisions stratégiques. En effet, les outils du contrôle de gestion sont fortement remis en cause par les praticiens, les systèmes traditionnels de gestion sont lourds et inefficaces souvent trop concentrés sur l'intérieur de l'entreprise et pas assez ouverts sur l'extérieur ; ceux-ci ne conviennent pas aux entreprises qui ont adopté de nouvelles formes d'organisation.

Le système traditionnel de la comptabilité analytique de gestion est largement influencé par les règles et les procédures de la comptabilité financière. Ce procédé est orienté vers la production des rapports financiers qui prennent généralement du temps pour être exploités et qui n'ajoutent donc pas de pertinence à la prise de décision (la méthode du coût complet, la méthode du coût direct, l'imputation rationnelle des coûts de structure...). Ces méthodes ne traitent que des ressources directement utilisées comme la main d'œuvre directe, les matières premières et les composantes du produit fabriqué. Aujourd'hui, il est davantage question d'une évolution des coûts indirects due à la modernisation de la technologie qui se caractérise par l'apparition de machines automatisées gérées par ordinateur d'une part, et d'autre part,

l'accroissement de la concurrence nécessite d'énormes investissements dans la recherche et le développement, et donc des engagements à caractère indirect.

En effet, l'accroissement de la concurrence incite de plus en plus les entreprises à réduire leurs coûts tout en maintenant une qualité élevée de leurs produits et services. D'un autre point de vue, l'automatisation, l'intégration de nouvelles technologies, l'adoption de nouvelles méthodes de contrôle et de production comme la gestion de la qualité totale, le juste à temps et la conception par ordinateurs ont rendu caduques les anciennes modalités de répartition des coûts fondées sur des bases d'allocation des frais généraux liés au volume d'activités exprimés en nombre d'heure de main d'œuvre directe ou en nombre d'heure machine. Actuellement, les machines ont massivement remplacé la main d'œuvre dont les frais généraux représentent une portion importante des coûts. Il devient donc nécessaire de réfléchir à un système de calcul de coûts capable de répondre aux objectifs assignés au contrôle de gestion et aux besoins des utilisateurs.

Aujourd'hui, le processus du contrôle de gestion s'est développé, de même que lien avec le pilotage stratégique s'est considérablement renforcé. La stratégie et le choix des outils de pilotage conditionnent ce processus et, par conséquent, le processus d'évaluation de la performance s'en trouve largement enrichie.

À cette nouvelle conception du contrôle de gestion, semble s'associer une nouvelle logique de pilotage également différente de la logique financière intrinsèquement associée au contrôle de gestion « traditionnel ». Dans cette logique, il ne s'agit plus de partir d'un objectif financier global pour aboutir à des objectifs financiers analytiques par désagrégation mais, de partir d'un objectif stratégique pour aboutir à des objectifs opérationnels par l'analyse causes-effets.

Dans cette première partie de la thèse, nous définirons le cadre théorique de notre recherche. Cette première partie est articulée autour de trois chapitres. Dans le premier chapitre, nous tenterons de présenter le contrôle de gestion comme système de management de l'entreprise ainsi que son rôle et sa place au sein du management de l'entreprise.

Dans le deuxième chapitre, nous montrerons que le tableau de bord introduit des changements importants dans les systèmes de contrôle de gestion. Nous mettrons en exergue les limites de la technique budgétaire et ferons une présentation du tableau de bord prospectif comme outil principal de développement du contrôle de gestion.

Le troisième chapitre sera consacré à l'étude de la PME algérienne. Nous reviendrons sur son évolution et sur la stratégie nationale de son développement. Nous mettrons en particulier en évidence les spécificités de la PME, spécificités qui limitent traditionnellement le recours aux outils de contrôle de gestion qui sont l'apanage des grandes firmes.

# **CHAPITRE I**

**Le contrôle au service du management  
de l'entreprise**

**Introduction:**

L'entreprise agit dans un environnement complexe qui donne la possibilité à toute entité de se fixer des buts, des objectifs et de choisir l'harmonisation adéquate de ses structures par rapport à cet environnement.

Le contrôle de gestion en Algérie est présenté comme un système difficile à mettre en place; de multiples obstacles sont cités pour justifier cette situation, notamment des difficultés de prévisions, des lourdeurs de gestion budgétaire, une comptabilité analytique difficile à mettre en place, l'inexistence d'un réseau informatique intégré liant les différents services de l'entreprise, une grande tendance à la centralisation de la décision. Or pour ces raisons vagues l'entreprise algérienne doit mettre en place un système de contrôle de gestion qui lui permettra de reprendre à ces problèmes de gestion.

La mission essentielle à une organisation consiste à définir des structures organisationnelles en rapport avec ce qui est requis par l'environnement compte tenu des comportements pratiqués par des individus qui composent l'entreprise; pour que cette mission soit réalisée, les entreprises algériennes doivent assurer les moyens nécessaires pour la mise en place d'un système de contrôle de gestion ainsi que l'efficacité de ses moyens.

Cette approche est décrite dans cette étude dont le premier chapitre théorique comprend deux sections :

- La 1<sup>ère</sup> section présentera la notion de contrôle de gestion, à savoir le contrôle de gestion comme outil de maîtrise et le contrôle de gestion comme outil de sanction.
- La 2<sup>ème</sup> section présentera le contrôle de gestion et la stratégie ; la vision moderne du contrôle de gestion, Le contrôle de gestion stratégique et le contrôleur de gestion : rôle place et missions,

**Section01 : le contrôle de gestion ; concepts et définitions**

Durant des années, les entreprises ont été gérées selon l'inspiration de leur dirigeant, les premiers principes et techniques du contrôle de gestion sont apparus entre les deux guerres aux États-Unis ensuite en Europe après la seconde guerre mondiale.

Dans les années 1950 le contrôle de gestion était tourné vers la comptabilité analytique.

En 1960 la comptabilité budgétaire a permis de mesurer les écarts et de déléguer les responsabilités après la négociation des objectifs budgétaires.

Au milieu des années 70 avec les perturbations internes et externes, les changements d'environnement, les renouvellements de méthodes de travail, la multiplication des problèmes imprévus et l'émergence de nouvelles technologies ainsi que la mondialisation de l'économie permettent aujourd'hui à nos entreprises de concevoir le futur avant de le réaliser; cette évolution est réalisée sous l'influence des techniques de contrôle pour une gestion efficace et qui a connu constamment des développements remarquables.

Il est indispensable de présenter dans cette étude les répliques suivantes : les différents concepts, la finalité de son évolution, de ses préalables et de sa place dans la structure et les différents outils de contrôle de gestion.

## **1.1. Le contrôle de gestion évolution et définition.**

### **1.1.1. La notion du contrôle :**

#### **Contrôle et Control:**

Le terme « contrôle » est couramment utilisé dans deux acceptations différentes et souvent mal distinguées, son ambiguïté conduit alors à des équivoques, notamment lorsqu'il s'agit de contrôle de gestion.

**1-Contrôle** : vérification, examen, .... Nous indique le dictionnaire qui codifie les arguments dans la langue française.

- Le contrôle a pour effet de donner lieu à un rapport qui signale les cas de déviation et déclenche la procédure de sanction.
- Ce type de contrôle n'exerce qu'indirectement une influence sur la qualité de l'action : c'est la prospective du contrôle (systématique ou par soudage) qui incite l'exécutant en se conformant aux règles imposées.
- Le contrôle dans le sens (vérification, examen) exerce directement ou indirectement un rôle correctif.
- Il apparaît immédiatement que ce contrôle à posteriori ne favorise pas la productivité autant qu'un contrôle permanent. Une correction immédiate et quasi automatique, qui aurait pour effet, sinon de supprimer complètement ce contrôle à postérieur, du moins de réduire le nombre des occasions de pénalisation<sup>1</sup>.

#### **2- Le terme anglo-saxon « Control » :**

- Ce terme qui est traduit improprement par contrôle, possède une signification profondément différente de son homonyme français. C'est par « maîtrise » qu'il faudrait le traduire.
- Ainsi garder sans cesse le contrôle, c'est conservé la maîtrise.
- Toutefois il faut reconnaître que le langage courant reconnaît d'ailleurs les visages différents du terme « contrôle » alors qu'il appartient aux services

---

<sup>1</sup> Gervais M. « Contrôle de gestion », édition : Economica, 1994.p47

d'entretien comme contrôler les organes d'une voiture dont le conducteur garde sa maîtrise.

➤ Toute action se déroulant dans le temps, et afférent à la possibilité d'interventions correctives, peut être comparée à la conduite d'une voiture<sup>2</sup>.

**DE MEME QU'IL N'EST D'ACTION EFFICACE QUE  
« MAITRISE »  
IL N'EST DE GESTION QUE CONTROLEE.**

---

<sup>2</sup> Gervais M. « Contrôle de gestion », édition : Economica, 1994.p48

### **1.1.2. Définitions du contrôle de gestion :**

De la multitude de définitions du contrôle de gestion, on peut citer entre autres les définitions suivantes :

- Anthony « définit le contrôle de gestion 1965 »:

Il est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour évaluer les objectifs de l'organisation<sup>3</sup>.

- Le PGC « Plan Comptable Général » en 1997 définit le contrôle de gestion comme suit : l'ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise, leur comparaison avec des données passées ou prévues, peut le cas échéant, inciter les dirigeants à déclencher des mesures correctives appropriées<sup>4</sup>.

- Le contrôle de gestion dans l'approche classique est une mesure quantitative d'écarts entre réalisations et prévisions permettant de sanctionner les exécutants.

- Il doit être un système d'information pour la dimension technique et sociale.

-C'est un outil de communication entre les acteurs et les services de l'organisation. Enfin La notion du contrôle de gestion est difficile à cerner par son champ d'analyse qui ne cesse de s'enrichir.

- R. Demeestère : C'est une démarche de management qui relie stratégie et action opérationnelle et qui s'appuie au sein d'une structure sur un ensemble de système d'information comme les plans, budgets, tableaux de bord<sup>5</sup>.

---

<sup>3</sup> Bouquin H. « Le contrôle de gestion », Presses Universitaires de France, 4ème édition, 1998 p85

<sup>4</sup> René DEMEESTERE Philippe HORIMO, « contrôle de gestion et pilotage » édition : nathane 1997 p65

<sup>5</sup> René DEMEESTERE Philippe HORIMO, « contrôle de gestion et pilotage » édition : nathane 1997 p66

- **contrôle de gestion outils de maîtrise de la gestion de pont à l'année**

Dans la gestion de l'entreprise ou de toute entité autonome « associations », le contrôleur de gestion a un rôle fondamental, il a en effet pour mission d'aider les responsables opérationnels à maîtriser leur gestion, dès lors qu'il va, par exemple :

- Valoriser des objectifs.
- Contrôler les plans d'action.
- Suivre leurs exécutions.
- Analyser les écarts entre les prévisions et les réalisations.
- Proposer des actions permettant de rectifier telle ou telle tendance.
- Aider à définir des indicateurs de pilotage.

Le contrôleur aide aussi la direction générale dans l'appréciation des résultats qui lui sont communiqués par son action et ses analyses critiques, il permet à la direction générale de son entreprise de mesurer la performance de chaque responsable opérationnel en mettant clairement en avant les résultats obtenus en expliquant les écarts, celle-ci peut ainsi mieux cerner les responsabilités engagées; son action doit favoriser une véritable délégation de responsabilités les deux mots contrôle et responsabilité sont donc étroitement liés, au travers de ce qui vient d'être cité.

On peut proposer une définition du contrôle de gestion comme une maîtrise dans la gestion à partir d'un ensemble de moyens mis en œuvre par l'entreprise afin d'aider les responsables opérationnels à maîtriser leur gestion pour atteindre les objectifs fixés<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> Arnaud H., Garmilis A. Vignon V. « Le contrôle de gestion en action », 2ème éditions : Liaisons2001.p190

- **le contrôle de gestion outils de vérification/sanction**

C'est l'image du contrôle qui s'impose le plus souvent à travers la rencontre du contrôleur ou lorsqu'il s'agit du contrôleur fiscal,

Il s'agit d'une vérification par un tiers consistant à rapprocher un fait ou un état avec une norme, une autorisation ou un règlement, toute déviation constatée devient source de sanction, cette acception donne bien entendu l'image rigide est négative du contrôle et par extension du contrôle de gestion qui incite à la méfiance.

Ce n'est pas véritablement cette appréciation qu'on souhaite voir partager au sein de l'entreprise, même si l'une des tâches du contrôleur de gestion est bien d'effectuer des vérifications.

On verra ultérieurement que les tâches du contrôle sont dans la réalité éclatées entre les auditeurs, les contrôleurs et que les méthodes de travail sont différentes.

Il convient de souligner que la sanction ne lui appartient cependant pas, son but est principalement d'aider à la maîtrise de la gestion et non de distribuer des blâmes ou des satisfécits.

On peut donc proposer une définition du contrôle de gestion à savoir un ensemble de techniques permettant de s'assurer de l'utilisation optimale des outils de gestion et ainsi de l'obtention de réalisations conformes aux prévisions<sup>7</sup>.

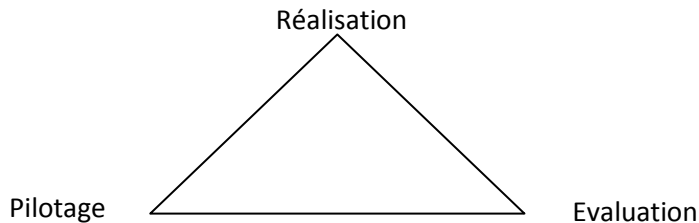
---

<sup>7</sup> Arnaud H., Garmilis A. Vignon V. « Le contrôle de gestion en action », 2ème éditions : Liaisons2001.p191

### 1.1.3. Les trois pôles du contrôle de gestion

On peut schématiser les trois pôles du contrôle de gestion comme suit <sup>8</sup>:

**Figure01 : les trois pôles du contrôle de gestion**



#### **Les réalisations « Objectives »**

Le point de départ d'un processus de contrôle de gestion est la détermination d'objectifs, à court terme « un an en général », qui s'intègrent dans les objectifs à long terme.

- Les objectifs « doit » doivent être :
- Cohérent avec les finalités de l'organisation
- Défini à long terme

Elles doivent également assurer la croissance, la rentabilité et la survie de l'entreprise.

#### **Pilotage « Les moyens » :**

Une 2<sup>ème</sup> composante du contrôle de gestion s'intéresse aux moyens à mettre en œuvre pendant l'année qu'il s'agisse :

- Des moyens techniques et matériels.
- Des moyens financiers.
- Des moyens humains « les effectifs ou les compétences »

---

<sup>8</sup> Deronge Y. et Cerrada K. « *Contrôle de gestion* », édition : Pearson Education 2005, p262.

**Les résultats « Evaluation » :**

Ils représentent la mesure des conséquences des actions retenues pour atteindre les objectifs fixés compte tenu des moyens alloués.

**1.1.4. La place du contrôle de gestion :**

Le contrôle de gestion est normalement au centre de tous les flux d'informations de l'entreprise, il reçoit, traite, analyse, exploite, explique et retransmet à d'autres les informations reçues sous une forme différente, sa place est donc essentielle, elle est devenue incontournable, sa position exacte dans l'organigramme constitue cependant un problème.

Il est aisé de comprendre que la place du contrôle de gestion dépend :

- De la taille de l'entreprise
- De son mode de fonctionnement « centralisé ou non centralisé ».
- Des moyens disponibles.
- Des objectifs poursuivis par la direction générale.

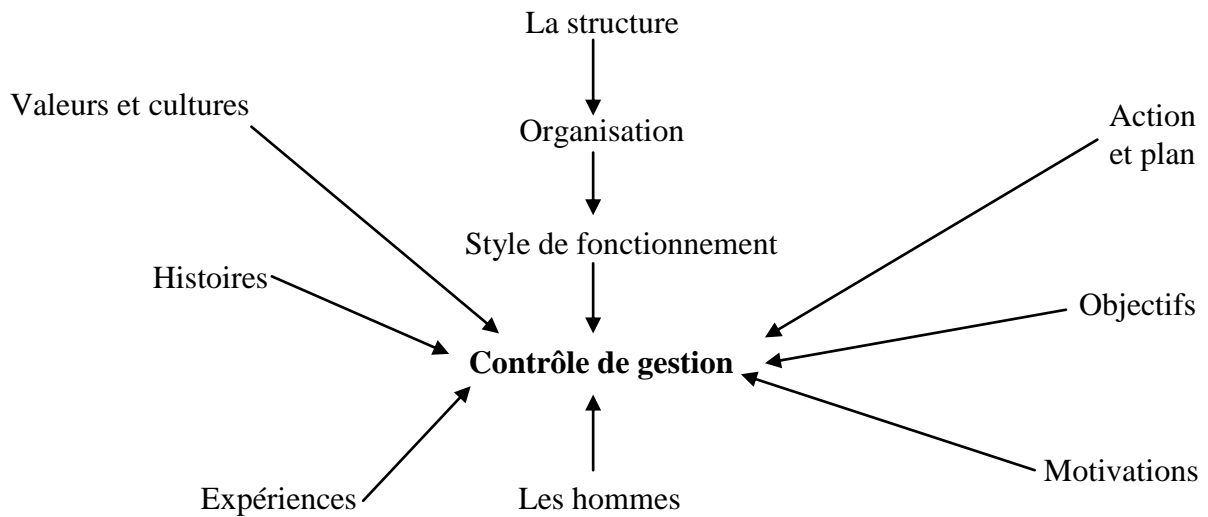
L'évolution récente tend à situer le contrôleur de gestion en dehors de toute hiérarchie et à le rattacher directement au dirigeant de l'entreprise, cette position favorise l'indépendance du contrôleur et lui donne des pouvoirs d'intervention beaucoup plus importante.

Le contrôle de gestion adapte bien entendu sa méthode et ses outils à l'environnement dans lequel:

- Il doit fonctionner pour qu'il s'adapte à l'organisation de l'entreprise.
- Il doit intégrer le passé de l'entreprise, son histoire, sa culture, son style...etc.

- Comme le montre le schéma ci-dessous le contrôle de gestion se trouve au cœur de l'entreprise<sup>9</sup>

Figure02 : La place du contrôle de gestion dans la structure<sup>10</sup>



<sup>9</sup> GERVAIS M, « Contrôle de gestion », 7ème édition ; economica 2005, p213

<sup>10</sup> Isabelle LOIC « Contrôle de gestion » édition : économéca2000, p13

## **1.2. Le contrôle de gestion dans l'organisation**

### **1.2.1. Le contrôle de gestion et l'organisation :**

Plusieurs définitions ont été proposées à l'organisation parmi; ces définitions nous pouvons citer quelques-unes :

1\_ La somme totale des moyens employés pour diviser le travail en tâches distinctes et pour ensuite assurer la coordination nécessaire entre les tâches.

2\_ L'entité socio-économique, fonctionnement en mutation constante sous l'impulsion de plusieurs contraintes aussi bien internes qu'externes.

3\_ Une fonction qui délimite clairement l'autorité et les responsabilités au sein de l'entreprise.

4\_ Un processus qui permet de créer une structure organisationnelle favorisant la collaboration efficace entre les individus afin d'atteindre les objectifs fixés.

Donc, l'entreprise doit opter pour la structure qui lui permet d'atteindre l'efficacité optimale dans des conditions fixées.

Cette option dépend de nombreux facteurs :

- La taille de l'entreprise.

- Le type d'activité exercée

- Les responsabilités.

- Son historique.

- Son mode de fonctionnement pour pouvoir maîtriser la gestion avec efficacité, il convient :

- Soit d'agir sur la structure en vue de la modifier
- Soit d'adapter le contrôle de gestion à l'organisation existante.

Il est évident que le contrôle de gestion joue un rôle difficile dans ce choix, et ceci montre que le contrôleur de gestion doit proposer les adaptations nécessaires pour contribuer à mieux maîtriser la gestion.

Il doit être attaché à la mise au point des budgets et des procédures de contrôle au niveau de chaque centre.

Il doit aider les responsables de centres à utiliser au mieux les ressources disponibles pour atteindre les objectifs fixés à moindre coût<sup>11</sup>.

### **1.2.2. Le contrôle de gestion et le facteur humain :**

Aujourd'hui, la valeur d'une entreprise n'est plus simplement basée sur les éléments d'actif, sur les résultats et les parts de marché mais est également appréciée par rapport au capital humain formé d'hommes riches de la diversité de leurs compétences et expériences.

Il est important de motiver les collaborateurs pour les inciter à donner le meilleur d'eux-mêmes et à trouver des solutions pour évoluer avec succès.

Quelle que soit la place attribuée à chaque individu au sein de l'organisation de l'entreprise, celui-ci souhaite être considéré personnellement et être évalué sur ses propres résultats.

Quel que soit le type d'organisation choisi, l'existence d'un contrôle de gestion avec ses méthodes et ses objectifs influence toutes les jonctions regroupées dans l'entreprise, qu'ils s'agissent de la direction générale, du vendeur, du responsable d'atelier ou du contrôleur lui-même, cette influence est positive et l'action du contrôle de gestion est perçue comme incitative par l'ensemble de l'entreprise.

---

<sup>11</sup> Mintzberg H., « Structure et dynamique des organisations » Les Editions d'Organisation.1982 p180

Donc, le contrôle de gestion ne peut réussir dans l'implication des hommes, il doit aider à analyser et à mesurer l'activité de différentes unités, à servir de lien entre les hommes, à favoriser une meilleure participation des individus et par renforcer leurs motivations, il peut permettre à la fois :

- Un renforcement de la motivation des individus par la participation de chacun à son niveau dans un cadre défini.
- L'expression de la créativité et la circulation de l'information à travers le système de contrôle interne « réseau de comptabilité générale et analytique ».
- L'appréciation des résultats par la sanction des performances réalisées.

En étudiant l'importance des relations entre les hommes à travers le système de contrôle de gestion de l'entreprise; ces derniers représentent la clé de son succès<sup>12</sup>.

### **1.2.3. Utilité du contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion est un instrument qui :

#### **Aide à la décision**

Les entreprises réagissent d'une manière improvisée aux modifications de leur environnement. Le contrôle de gestion vise à permettre aux entrepreneurs de provoquer certaines évolutions au lieu de subir les conséquences du changement en procédant successivement à la détermination :

- Du choix de l'avenir désiré,
- Des principaux problèmes à résoudre,
- Des lignes d'action possible et du choix des plus opportunes,
- Des solutions de remplacement envisageable.

---

<sup>12</sup> Mintzberg H., « Structure et dynamique des organisations » Les Editions d'Organisation.1982 p181

Le contrôle de gestion permet ainsi de simuler plusieurs évolutions possibles, afin non seulement de choisir celle qui paraît préalable, mais aussi de disposer des solutions permettant une réaction rapide est rationnelle.

### **Cohérence et coordination**

Le contrôle de gestion assure une double cohérence entre :

- Les différents secteurs de l'entreprise, en vue de la réalisation de ces objectifs.
- Les différentes étapes de la préparation des décisions, en permettant de tester la validité des stratégies par leur intégration dans des plans opérationnels, puis à lier les budgets annuels à cette réflexion.

### **Maîtrise de l'action :**

De la révision annuelle des plans d'action à moyen terme au reporting « contrôle des réalisations » en cours d'année, le contrôle de gestion vise à orienter et maîtriser l'évolution de l'entreprise et de ses composantes, dans un environnement économique, concurrentiel, en permanente transformation, permettant de fixer des objectifs, de mesurer les écarts de réalisation et de prendre les mesures correctives, il donne aux responsables les moyens de mieux maîtriser la marche de leur entreprise ou de leur secteur.

### **Communication et motivation**

Par le jeu des échanges d'informations ascendantes et descendantes ; le contrôle de gestion permet une meilleure synergie.

Les responsables de centres connaissent les objectifs de la direction générale et peuvent en déduire leurs propres objectifs et politiques. La direction générale de sa part est mieux informée des contraintes et possibilités d'action des centres d'élaborer ces stratégies.

Cet échange d'informations entraîne un style de direction plus participatif qui représente un élément important de motivation du personnel à tous les niveaux hiérarchiques<sup>13</sup>.

### **1.3 : Les outils de contrôle de gestion :**

#### **1.3.1. La comptabilité générale.**

La comptabilité générale constitue la première source d'information d'une entreprise, elle permet en effet:

-De constater les produits et les charges que la firme génère au cours d'un exercice ou de toute autre période et de déterminer le résultat qui en découle.

-De dresser, à la fin de chaque exercice ou de toute autre période, un état de sa situation (bilan) et d'en étudier l'évolution « tableau de financement ».

Par ces différents aspects, elle constitue donc un outil d'analyse utile pour le contrôle de gestion.

La comptabilité générale a, traditionnellement, pour rôle de produire une information relative à la mesure de la situation patrimoniale de l'entreprise et à son évolution ainsi que de présenter un résultat global.

Elle apparaît sous l'aspect d'un instrument de communication financière externe à destination du marché et des tiers, en revanche, son rôle d'instrument de gestion est insuffisant.

Et ceci, en raison notamment de sa globalité de résultats, ne permet pas aux gestionnaires de distinguer le détail de ces origines et c'est ainsi, qu'est apparue la nécessité de la comptabilité analytique<sup>14</sup>.

---

<sup>13</sup> Gervais M. « Contrôle de gestion » 8ème édition, Economica.2005 p 120

<sup>14</sup> Georges LANGOIS « contrôle de gestion et gestion budgétaire » édition : Pearson éducation 2004p125

### **1.3.2. La comptabilité analytique :**

La comptabilité analytique est considérée comme l'outil classique du contrôle de gestion.

Les définitions proposées à la comptabilité analytique sont celles du plan comptable général (PCG).

La comptabilité analytique est un mode de traitement de données dont les objectifs essentiels sont les suivants :

D'une part :

- Connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise.
- Déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise.
- Expliquer les résultats en calculant les coûts des produits pour les comparer au prix de vente correspondant.

D'une part :

- Etablir des prévisions de charge et de produits d'exploitation « coûts préalable ».
- En constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent.
- D'une manière générale, elle doit fournir tout les éléments de nature à éclairer les prises de décision.

Cette définition retrace l'évolution qu'a connu la comptabilité analytique : La première partie reprend les tâches classiques de cette technique; par contre, la deuxième fait de la comptabilité analytique un outil dynamique orienté vers le futur ouvert sur l'environnement de l'entreprise.

Cette technique est donc actuellement en service de gestion de l'entreprise car :

-Elle est à l'usage interne et utilisée essentiellement dans les ordres de la gestion budgétaire.

-Elle permet de déterminer la part des capitaux utilisés et par conséquent, d'orienter et de développer les diverses activités de l'entreprise en fonction de leur rentabilité par rapport aux capitaux qu'elles utilisent.

-Elle est devenue donc un instrument de mesure des performances de l'entreprise.

Aussi il est à remarquer que certains coûts ne sont pas bien explicités, ce qui a précisément conduit les économistes à introduire dans la théorie économique la distinction entre les coûts économiques et les coûts comptables.

Par ailleurs, de nos jours la comptabilité analytique devient plus opérationnelle étant donné :

-Qu'elle aide à faire de meilleures prévisions.

-Qu'elle constitue un outil efficace de programmation des activités de l'entreprise.

-Qu'elle permet de détecter les anomalies et de les situer au niveau des responsabilités concernées.

Enfin, les systèmes d'information comptable ne répondent pas forcément aux exigences du contrôle de gestion.

La comptabilité générale produit de nombreuses informations sur les réalisations, mais les règles comptables présentent des insuffisances qui réduisent la portée des informations.

Ainsi la comptabilité analytique permet de juger des performances et d'identifier les responsabilités puisqu'elle traite des flux internes mais elle est caractérisée par une lenteur dans la présentation des résultats du fait de sa forte imprégnation comptable.

C'est pourquoi le contrôle de gestion a besoin d'autres outils qui répondent à ses besoins spécifiques à savoir :

-Avoir une connaissance sur les informations essentielles au pilotage.

-Obtenir ces données le plus rapidement possibles, et en permanence ces outils se nomment :

-La gestion budgétaire.

-Le tableau de bord.

**a- Les objectifs de la comptabilité analytique :**

Trois objectives sont assignées à la comptabilité analytique :

-Connaître les coûts de revient par destination.

-Evaluer certains éléments du bilan que la comptabilité générale ne suit pas toujours tels que les stocks.

-Déterminer les résultats et les marges par produit, activités, clients.

-Détermination des coûts pour mieux rationaliser les décisions.

-Gestion des stocks parce que cela peut présenter une part importante du bilan et que la comptabilité générale ne sait pas le faire.

-Elaboration des résultats par destination pour déterminer ceux de nos produits, de nos activités qui participent le plus à la génération du résultat<sup>15</sup>.

---

<sup>15</sup> Georges LANGOIS »contrôle de gestion et gestion budgétaire «édition : Pearson éducation 2004p128-136

### **1.3.3. La gestion budgétaire :**

#### **A. Les principes de la gestion budgétaire :**

La gestion budgétaire est un mode de gestion consistant à traduire en programme d'action chiffré, appelé budget, la décision prise par la direction avec la participation des responsables.<sup>(1)</sup>

La gestion budgétaire est une modalité de gestion prévisionnelle qui se traduit par :

-La définition d'objectifs traduisant ce que l'entreprise souhaite faire ou estime pouvoir faire.

-Une organisation permettant la prévision sous forme de budgets cohérents entre eux<sup>16</sup>.

Établir l'organigramme de l'entreprise englobant toutes les activités de l'entreprise, fonctionnelles et opérationnelles.

-La participation de l'engagement des responsables dans le cadre d'une gestion décentralisée.

-Le contrôle budgétaire par la confrontation périodique des réalisations avec le budget mettant en évidence des écarts et permettant toutes mesures de régulation pour les écarts remarquables.

-Les budgets peuvent être établis en fonction de différentes hypothèses d'activité.

---

<sup>16</sup>Jacques de guerny » contrôle de gestion édition »: Dolloz 1998.p90

## **B. Les buts de la gestion budgétaire :**

Trois objectifs sont assignés à la gestion budgétaire :

- Amélioration de la rentabilité par l'augmentation du profit
- Assurer une certaine sécurité à court terme, par la trésorerie en particulier; par ailleurs et sous certaines conditions de compétences techniques, l'un des buts du système budgétaire est d'inciter les acteurs de l'entreprise à prendre leurs responsabilités dans le cadre d'une gestion participative.

## **C. La démarche budgétaire :**

La procédure budgétaire qu'est s'articule nettement en trois étapes que l'on retrouve chaque fois dans l'entreprise est confrontée à une décision à savoir :

- La prévision,
- La budgétisation,
- Le contrôle.

1- **La prévision** : on peut définir la prévision « comme une attitude volontariste, scientifique et collective face à l'action future ». <sup>17</sup>

- a- La prévision est une attitude de volontariste : elle est l'expression d'une politique, d'un choix, d'un engagement, d'un pari sur l'avenir.
- b- La prévision est une attitude scientifique

Elle est fondée sur une méthode scientifique à savoir la statistique, la recherche opérationnelle et les mathématiques.

La prévision est une attitude collective : dans l'entreprise chaque dirigeant apporte sa contribution selon son niveau.

---

<sup>17</sup> J. Miyer « gestion budgétaire » édition dunod 1978 P23

2- **La budgétisation** : On peut définir la budgétisation comme la prévision d'un ensemble de recettes et de dépenses.

3- **Le contrôle** : Est la comparaison entre les prévisions et les réalisations

**Tableau01 : Procédure d'élaboration du budget<sup>18</sup> :**

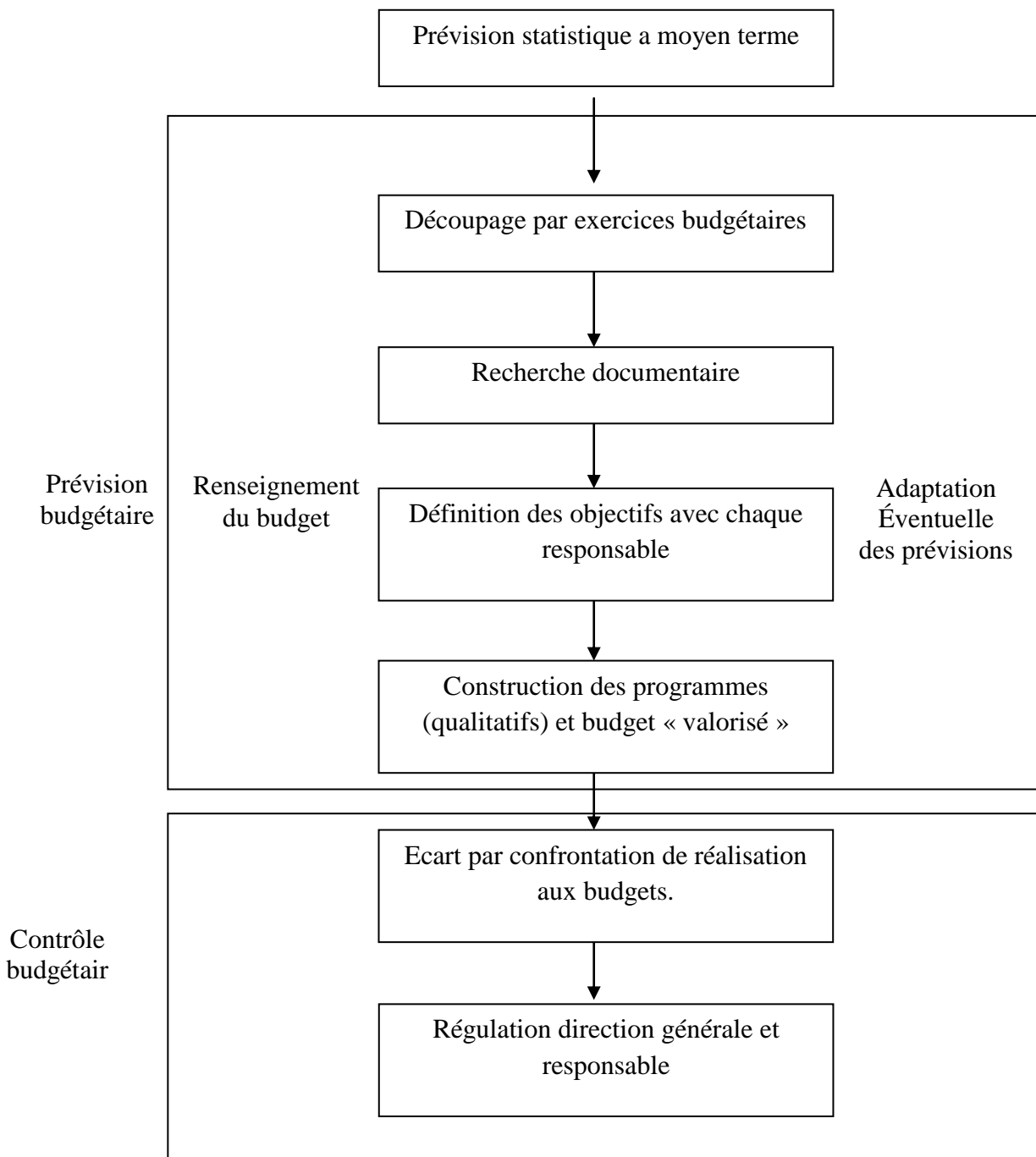
Le cadre budgétaire doit s'appuyer sur l'organigramme et les définitions de fonctions à l'intérieur de l'entreprise.

<b>Révision</b>	<b>Réalisation</b>	<b>Contrôle</b>
	Responsable	
Contestation, définition des objectifs d'activité, engagement	Mis en œuvre	Explication, ajustement
Budget élémentaire	Coût réel	Écarts

---

<sup>18</sup> Norbert Guedj « Contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise » édition d'organisation 1998.p135

Figure03 : Procédure d'élaboration du budget :<sup>19</sup>



<sup>19</sup> C.Goujet « contrôle de gestion et comptabilité analytique » .édition Dunod 2001, P.30

La procédure budgétaire se caractérise par la hiérarchie et l'interdépendance des budgets.

La prévision de procédure peut selon les contraintes, conduire à un réajustement du budget des ventes.

Les budgets généraux permettent de traduire sous forme chiffrée, la cohérence des prévisions équilibre de la trésorerie, rentabilité de l'exploitation (compte de résultat prévisionnel), équilibre financier (bilan prévisionnel); en cas de déséquilibre, les responsables doivent procéder à des ajustements soit au sein de la période budgétaire soit en révisant les prévisions à moyen terme.

Ainsi, la prévision budgétaire est un processus itératif qui conduit l'ensemble à la cohérence et à la sécurité (prévision probabiliste).

#### **1.3.4. Le tableau de bord :**

##### **A. Définition du tableau de bord :**

On définit le tableau de bord comme:

- Un instrument indispensable de communication et de prise de décision.
- Un outil de synthèse qui permet aux contrôleurs de gestion de diriger l'attention des responsables sur les points clés de sa gestion. Afin de l'améliorer.
- Un moyen de contrôle de la délégation des responsabilités, est de ce fait mis à la disposition de chaque responsable opérationnel.
- Un ensemble d'indicateurs organisés en système suivi par la même équipe pour la même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service<sup>20</sup>.

---

<sup>20</sup> Georges LANGLOIS »contrôle de gestion et gestion budgétaire » édition : Pearson éducation 2005 p250

## **B. Les principes de conception du tableau de bord**

Le tableau de bord impose les principes suivants :

- nécessité d'une cohérence avec l'organigramme.
- Sélection des indicateurs « un contenu sémantique »
- une rapidité d'élaboration et « périodicité ».

### **1- Nécessité d'une cohérence avec l'organigramme**

Nous avons déjà souligné que le tableau de bord est un moyen de contrôle dans la délégation des responsabilités, les tableaux de bord établis aux différents niveaux de responsabilités exigent suffisamment de cohérence pour permettre aux dirigeants de bien situer les comptes des états.

Cette cohérence se traduit par une structure pyramidale ou gigogne et de l'ensemble des tableaux de bord.

Cette conception gigogne présente les caractéristiques suivantes :

- Chaque responsable à son tableau de bord.
- Chaque tableau de bord a une ligne de totalisation des résultats qui doit figurer dans le tableau du niveau hiérarchique supérieur.
- Chaque tableau de bord d'un même niveau hiérarchique pour avoir la même structure pour permettre l'agrégation des données.

L'empilage des informations des tableaux de bord doit respecter la ligne hiérarchique.

Le schéma ci-dessous montre bien la liaison entre les tableaux de bord de façon que l'on puisse facilement passer de la synthèse, aux analyses « processus descendants » et des analyses, à la synthèse « processus ascendant »<sup>21</sup>.

## **2. Sélection des indicateurs :**

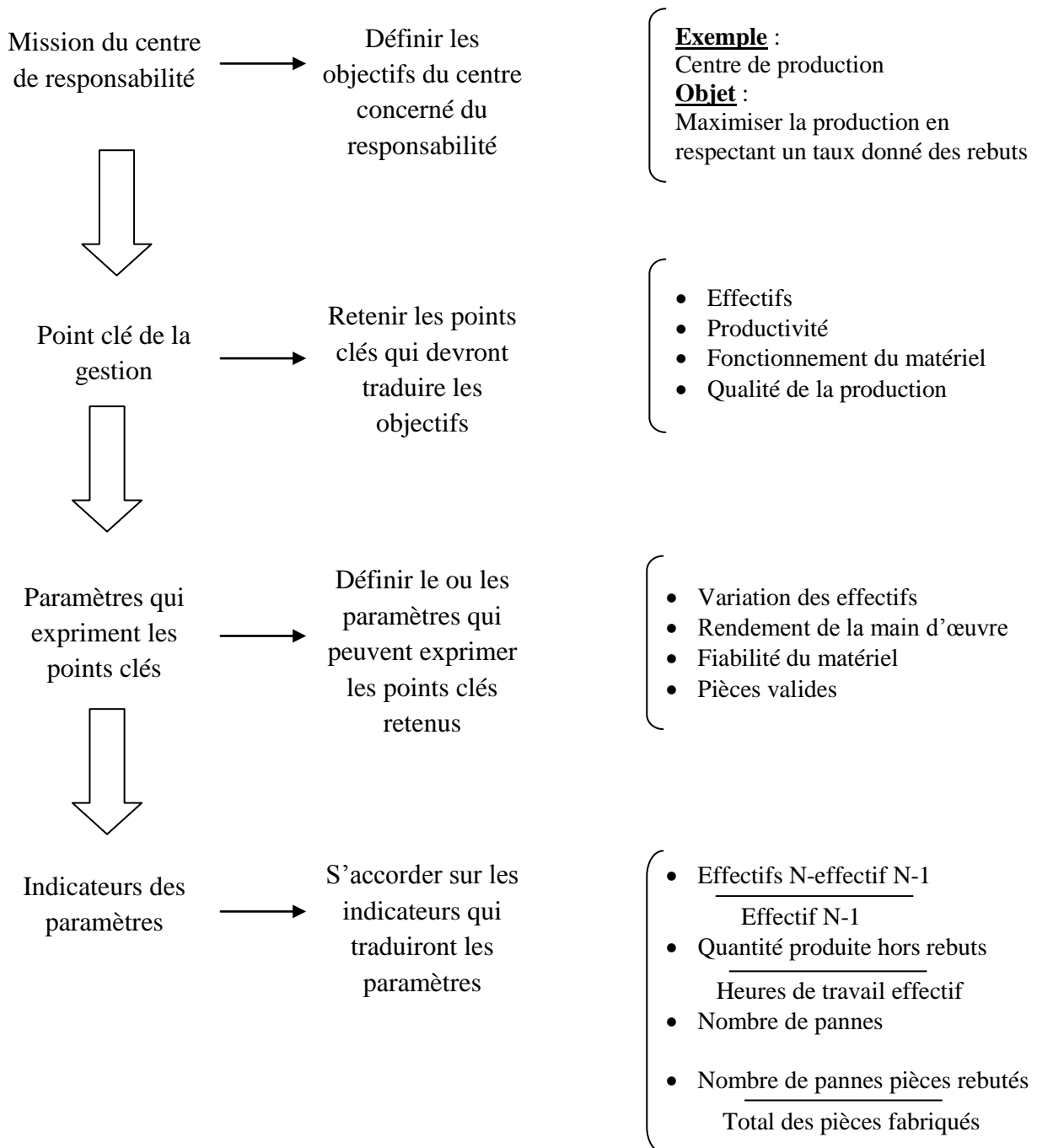
Un bon indicateur doit être:

- **Pertinent** : porter sur les bons enjeux ceux qui sont cohérents avec la stratégie de l'entreprise.
- **Accessible** : l'accès aux informations et leur traitement doivent pouvoir se faire à un coût raisonnable.
- **Ponctuel** : l'indicateur doit être disponible à temps.
- **Lisible** : Il doit être aussi facile que possible à comprendre.
- **Contrôlable** : Il doit correspondre à une réelle possibilité d'action et de réaction de la part de ceux qui le suivent.
- **Finalisé** : Un objectif doit être attaché.
- **Anticipateurs** : Il doit fournir des indications sur l'avenir pour permettre l'action efficace; le tableau de bord doit demeurer un instrument de synthèse.
- Il s'agit de sélectionner parmi toutes les informations celles qui sont essentielles pour chaque centre de responsabilité, il faut donc suivre la démarche suivante:

---

<sup>21</sup> Georges LANGLOIS «contrôle de gestion et gestion budgétaire » édition : Pearson éducation 2005 p251

Figure04 : la sélection des indicateurs<sup>22</sup>.



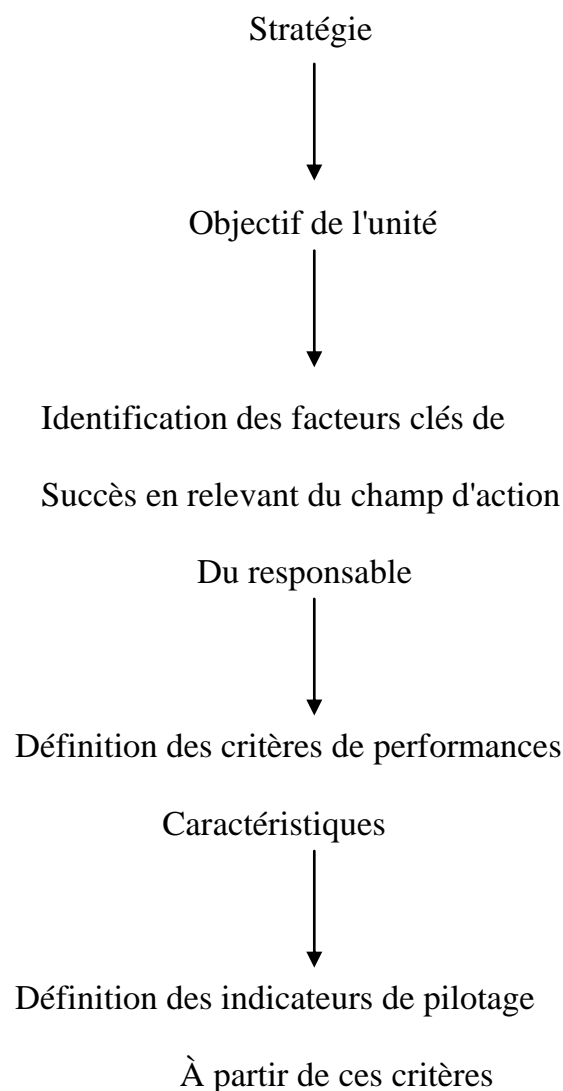
<sup>22</sup> Georges LANGLOIS «contrôle de gestion et gestion budgétaire » édition : Pearson éducation 2005 p240

### 3. Une rapidité d'élaboration et périodicité

La rapidité et la condition du bon pilotage; le tableau de bord est conçu pour l'action rapide; dans ce domaine l'instrument de mesure qui est le tableau de bord doit fournir les écarts dans les délais très courts.

Le rôle principal du tableau de bord reste d'alerter le responsable sur sa gestion; il doit mettre en œuvre des actions correctives rapides et efficaces.

**Figure05 : Méthodologie d'élaboration d'un tableau de bord<sup>23</sup> :**



<sup>23</sup> Brigitte Doriah « Le contrôle de gestion » édition dunod 2000 p141

### C. Les instruments de tableau de bord

Le contenu du tableau de bord est variable selon les responsables concernés, leur niveau hiérarchique et les entreprises : pourtant dans tous les tableaux de bord des points communs existent dans :

-La conception générale.

-Les instruments utilisés.

- **La conception générale :**

**Tableau02: La maquette d'un tableau de bord qui fait apparaître quatre zones<sup>24</sup> :**

Tableaux de bord du centre			
	Résultats	Objectif	Écart
Rubriques 1			
Indicateurs A			
Indicateurs B			
Rubriques 2			
Zone paramètres économiques	Zone résultats	Zone objective	Nous en écart

#### 1-La zone paramètres économiques

Comprendre les différents indicateurs retenus comme essentiels au moment de la conception de tableau. Chaque rubrique devrait correspondre à un indicateur et présenter un poids économique significatif.

#### 2-La zone résultats réelle

Ces résultats peuvent être présentés par période ou cumulés, ils concernent des informations relatives à l'activité :

<sup>24</sup> Alain FERNANDEZ « les nouveaux tableaux de bord des décideurs » éditions d'organisation 2002p129

- Nombre d'articles fabriqués,
- Quantité de matières consommées,
- Heures machines,
- Effectif.

Mais aussi des éléments de nature plus qualitative :

- Tant de rebuts,
- Nombre de retours client,
- Tant d'invendus.

A côté de ces informations sur l'activité, figurent souvent des éléments sur les performances financières du centre de responsabilité.

- Démarrage et des contributions par produit pour les centres de chiffre d'affaires.
- Des montants de charge de produits pour des centres de dépense.
- Des résultats intermédiaires, valeur ajoutée, capacité d'autofinancement pour les centres de profit.

### **3-La zone « Objectif » :**

Dans cette zone apparaissent les objectifs qui avaient été retenus pour la période concernée « objectif en moins seul, ou cumulé ».

### **4-La zone écarts :**

C'est la différence entre les prévisions et les réalisations. Ces écarts sont exprimés en valeur absolue ou relative.

- **Les instruments utilisés**

Le tableau de bord couvre des instruments qui peuvent être regroupés en trois groupes :

**1-Les informations comptables et budgétaires ; Permettant :**

-D'élaborer un compte de résultats.

-Contrôler les coûts.

-Suivre les marges.

**2-Les informations d'activité :**

Qui sont prélevées dans les services opérationnels pour servir à interpréter les informations de type comparable et budgétaire.

**3-Les informations d'efficacité :**

Permettant de saisir la contribution de chaque centre à l'expansion de l'entreprise à travers la maîtrise des points clés.

Les trois types d'informations citées peuvent être présentés sous forme :

-D'écarts.

-Ratios.

-Graphiques.

**a- Les écarts :**

Le contrôle budgétaire permet le calcul d'un certain nombre d'écarts. Il s'agit donc de se référer à ceux qui représentent un intérêt pour le destinataire de tableau de bord.

**b- Les ratios :**

Désignés comme un rapport entre deux grandeurs caractéristiques.

Un ratio respecte les principes suivants :

-Un ratio seul n'a pas de signification: c'est son évolution dans le temps et dans l'espace qui est significatif.

-Il faut définir le rapport de telle sorte qu'une augmentation d'un ratio soit le signe d'une amélioration de la situation ou de sa détérioration.

-La nature de ratio varie selon le destinataire et son niveau hiérarchique.

**c- Les graphiques :**

Ils permettent de visualiser les évolutions et de mettre en évidence les changements de rythme ou de tendance, leurs formes peuvent être variées.

Les graphiques sont un moyen plus direct et plus rapide, d'apprécier globalement une situation avant d'en faire une analyse plus détaillée.

**D. Les rôles de tableaux de bord**

Le tableau de bord est dans sa conception même un instrument de contrôle et de comparaison. Mais les systèmes d'information qu'il constitue en fait aussi un outil de dialogue et de communication ainsi qu'une aide à la prise de décision<sup>25</sup>.

**-Le tableau de bord, instruments de contrôle et de comparaison**

Le tableau de bord permet de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire.

Il permet de diagnostiquer les points faibles et faire apparaître ce qui est anormal et qui a une répercussion sur le résultat de l'entreprise.

---

<sup>25</sup> Alain FERNANDEZ « les nouveaux tableaux de bord des décideurs » éditions d'organisation 2002p159

La qualité de cette fonction de comparaison et de diagnostic dépend évidemment de la pertinence des indicateurs retenus.

### **-Le tableau de bord, outil de dialogue et de communication**

Le tableau de bord, dès sa parution, a permis un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques.

- Il permet aux subordonnés de commenter les résultats et leurs actions, les faiblesses et les points forts.
- Il permet des demandes de moyens supplémentaires ou des directives plus précises.

### **-Le tableau de bord, aide à la décision**

Le tableau de bord donne des informations sur les points clés de la gestion et sur ses dérapages possibles mais il doit surtout être destiné à l'initiation de l'action.

La connaissance des points faibles doit être obligatoirement complétée par une analyse des causes de ces phénomènes et par la mise en œuvre d'actions correctives suivies et menées à leur terme. Ce n'est que sous ces conditions que le tableau de bord peut être considérées comme une aide à la prise de décision et prendre sa véritable place dans l'ensemble des moyens du suivi budgétaire.

En conclusion le tableau de bord est un instrument qui permet de suivre le plan de marche de l'entreprise à tous les niveaux de manière coordonnée et hiérarchisée.

## **1.4: le contrôleur de gestion ; rôle, place et missions :**

### **1.4.1. Profil du contrôleur de gestion**

Le contrôleur de gestion doit avoir des connaissances spécifiques, qualités majeures, expérience et évolutions professionnelles<sup>26</sup>,

#### **Connaissances spécifiques :**

- connaissances en gestion et techniques financières.
- connaissances comptables de base.

#### **Qualités majeures :**

Capacité de synthèse, esprit critique, capacités d'organisation et de planification sont nécessaires pour ce métier. Le contrôleur de gestion doit avoir un bon sens relationnel pour créer un climat de confiance avec ses interlocuteurs et de la diplomatie pour imposer ses procédures.

#### **Expérience :**

C'est un métier accessible aux débutants. La formation d'ingénieur avec une formation complémentaire en gestion peut être particulièrement appréciée pour le contrôle de gestion industriel ou produit technique.

#### **Evolutions professionnelles :**

Le contrôleur de gestion peut évoluer vers d'autres fonctions de l'administration-finance, et vers une fonction de directeur de gestion.

Il peut aussi évoluer vers d'autres métiers de l'entreprise, selon sa formation et Ses compétences : commercial, ressources humaines, achats...

### **1.4.2. Rôle du contrôleur de gestion**

Le contrôleur de gestion doit être polyvalent, il doit en effet être à la fois :

- Spécialiste : maîtriser les outils pointus
- Généralistes : organiser, coordonner les procédures.
- Analystes : veiller sur la bonne exécution des procédures.
- Fonctionnaires : conseils et les décideurs.

---

<sup>26</sup> Chiapello E. « Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction », édition : Échange 1990, p. 7-37.

- Technicien: intégrer la dimension technique.
- Humain : être à l'écoute des différents acteurs de l'entreprise.
- Ainsi apparaissant une extension et une diversification des missions du contrôleur de gestion, il doit mettre en place les procédures de contrôle opérationnel nécessaire.<sup>27</sup>

L'activité du contrôleur de gestion se caractérise par les rôles qu'il assure, un rôle se définit comme la relation du contrôleur aussi bien au contenu de son travail qu'à ses différents objectifs.

On distingue les rôles suivants selon E.CHIAPELLO dans le N°90 de la revue Echange<sup>28</sup>:

- 1- Conseil et aide à la décision auprès de la direction générale.
- 2- Conseil et aide à la décision auprès des opérationnels.
- 3- Incitation des opérationnels à penser au futur, formation.
- 4- Aide à l'évaluation des performances individuelles.
- 5- Supervision technique du fonctionnement des outils.
- 6- Amélioration de la fiabilité des données.
- 7- Analyse des coûts, des résultats.
- 8- Diagnostic des besoins, création d'outils.

Donc il est important de souligner les points suivants :

- La nécessité d'analyser et de commenter l'information.
- Le niveau élevé de la qualité des études.

Comme **conclusion** de la section on constate que Les pratiques se sont élaborées progressivement en fonction des besoins des entreprises et avec sa forme moderne, le contrôle de gestion devient un outil fondamental, un outil efficace permettant d'assurer la rationalité économique et la rigueur introduite à tous les niveaux de l'entreprise.

---

<sup>27</sup> Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, Contrôle de gestion édition07, 2007 page659

<sup>28</sup> , Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, Contrôle de gestion édition07, 2007 page690

**Section02 : le contrôle de gestion et la stratégie.**

Le contrôle de gestion est l'activité visant la maîtrise de la conduite d'une organisation en prévoyant les événements et en s'adaptant à l'évolution, en définissant les objectifs, en mettant en place les moyens, en comparant les performances et les objectifs, en corrigeant les objectifs et les moyens

Le contrôle de gestion propose et élabore des outils de gestion au service du management de l'organisation. Il permet de procéder à des évaluations de la performance, c'est-à-dire de l'efficacité, de l'efficacités, des synergies et de la flexibilité.

Si l'appréciation de la rentabilité reste généralement du ressort de l'analyse financière, certaines approches telles que le tableau de bord prospectif (balanced scorecard) permettent d'anticiper son évolution.

Nous allons voir dans cette section comment le contrôle de gestion représente le levier de déploiement de la stratégie, et de pilotage de la performance de l'entreprise tout en citant les nouveaux outils qu'utilise le contrôleur de gestion d'aujourd'hui.

**2.1 : La notion de la stratégie :**

Les premières formalisations de la stratégie pour les entreprises ont été faites au début des années 60 par CHANDLER et ANSOFF, ainsi pour CHANDLER « la stratégie consiste en la détermination des buts et des objectifs à long terme d'une entreprise, l'adoption des moyens d'action et d'allocation des ressources nécessaires pour atteindre ces objectifs »<sup>29</sup>.

La stratégie se doit d'assurer la pérennité de l'organisation tout en respectant un niveau de performance satisfaisant pour ses différents partenaires, dirigeants, actionnaires, pour son personnel....

Plusieurs éléments permettent une délimitation actuelle de la stratégie.

---

<sup>29</sup> Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, Contrôle de gestion édition07, 2007 page↓46

- La stratégie se définit en comparant les forces et les contraintes de l'environnement avec les capacités et les ressources de l'organisation ; c'est pourquoi il est important et nécessaire de faire un diagnostic pertinent des potentialités et des coûts d'une organisation.

- Les raisons de définir une stratégie sont nombreuses ; la stratégie choisie sous contraintes par une entreprise doit permettre à l'organisation :

-De réagir aux évolutions de l'environnement.

-De rechercher une compétitive-coût et hors coût.

-De se différencier des concurrents.

- De se développer.

Pour l'aider dans tous ces choix, le gestionnaire a besoin d'informations précises et permanentes sur la performance de son entreprise : des indicateurs quantitatifs et qualitatifs, financiers mais aussi physiques sur toutes les ressources de l'organisation, passées et futures.

### **2.1.1. Les orientations stratégiques actuelles :**

L'entreprise doit déterminer les domaines d'activité, les couples produit, marché sur lesquels elle se positionne, ainsi que les modes d'obtention d'avantages concurrentiels, pour être compétitive sur ces domaines.

- **La segmentation stratégique :**

L'entreprise délimite son champ d'action ;

-Une activité plus ou moins étendue : spécialisation sur un produit, focalisation sur un interstice de marché.

-Ou un portefeuille d'activités : diversification ou intégration verticale,

Elle doit également définir la dimension de son domaine d'activité nationale ou internationale; pour tous ces choix, l'entreprise opère une segmentation stratégique

partir de son ou ses métiers, un segment stratégique est un sous ensemble de l'activité totale pour laquelle la combinaison des facteurs clés de succès est spécifique.

Plusieurs critères de segmentations fondés sur les caractéristiques du métier ou des compétences distinctives peuvent être utilisés :

- \_ Une technique
- \_ Un produit.
- \_ Un type de client.
- \_ Une zone géographique.

Après avoir effectué cette segmentation, le gestionnaire pourra déterminer le type de produit et le prix qu'il va proposer sur chaque segment, le contrôle de gestion sera alors utile pour aider à la fixation des prix en fonction des coûts et des performances des activités<sup>30</sup>.

- **Les axes stratégiques :**

L'entreprise doit d'abord choisir ses axes de développement sur chaque activité : le maintien, la croissance ou l'abandon, puis pour acquérir ou maintenir un avantage concurrentiel sur ses marchés, l'entreprise recherche les moyens de se démarquer de ses concurrents, pour ce faire, deux grands axes stratégiques sont repérés par M. Porter :

- \_ La stratégie de domination par les coûts et/ou
- \_ La stratégie de différenciation des produits.

Il est possible d'ajouter d'autres stratégies fondées sur d'autres facteurs clés de succès :

- \_ La stratégie d'innovation
- \_ La stratégie de flexibilité<sup>31</sup>.

---

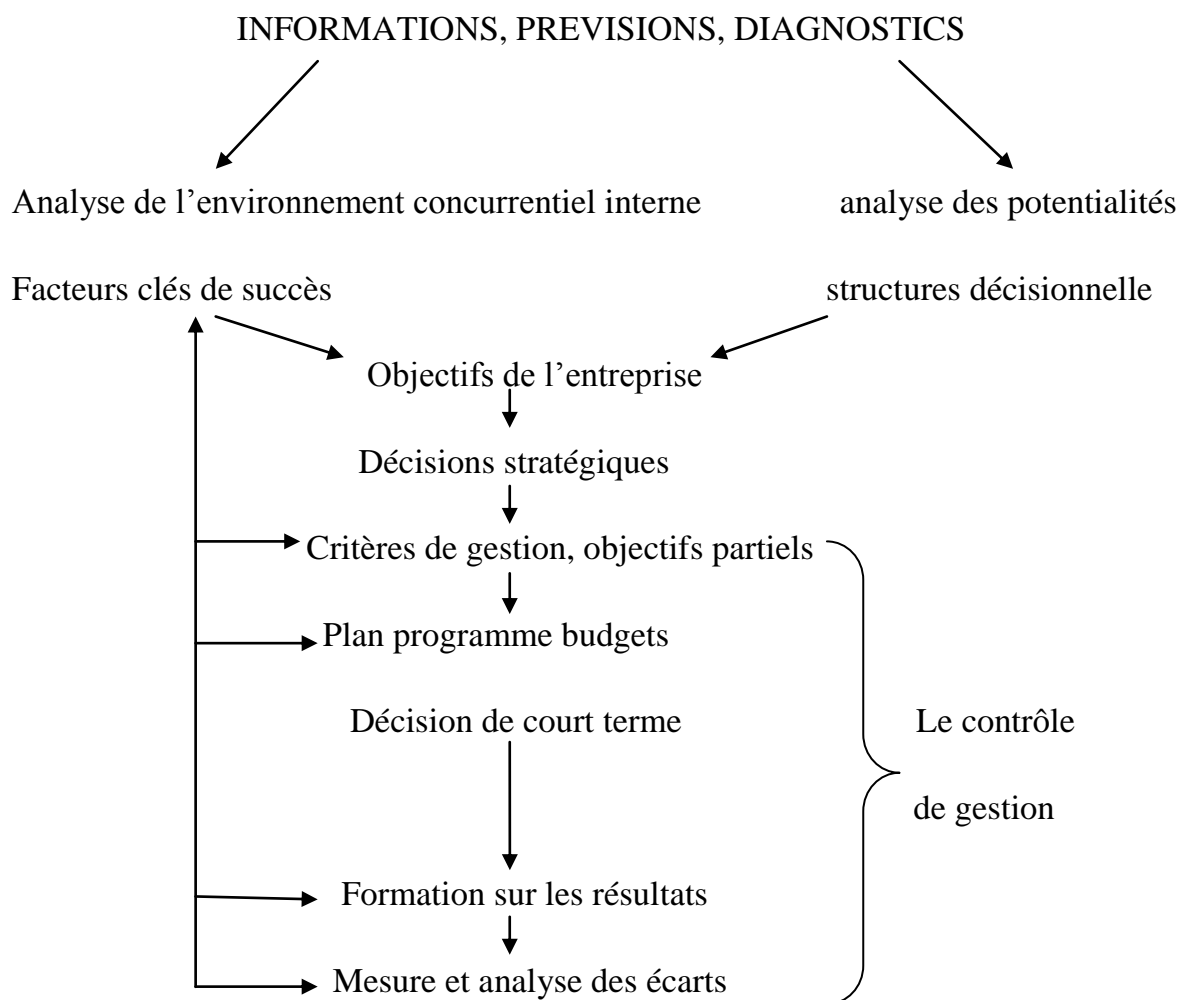
<sup>30</sup> Nicolas Berland, Yves De Rongé « contrôle de gestion ; perspectives stratégiques et managerielles »édition : amazon2008p355

<sup>31</sup> Nicolas Berland, Yves De Rongé « contrôle de gestion ; perspectives stratégiques et managerielles »édition : amazon2008p356

**2.1.2. Le contrôle de gestion dans le processus stratégique :**

Le contrôle de gestion doit être en interaction avec les objectifs et les stratégies de l'entreprise, les techniques pour préparer, coordonner et contrôler l'activité de production doivent s'articuler à partir des objectifs et des stratégies définies globalement par l'entreprise et doivent servir à mesurer leur efficacité et leur efficience, pour ce faire, le contrôle de gestion intervient avant, pendant, et après l'action.

**Figure06 : l'intégration du contrôle de gestion dans le processus de pilotage de l'entreprise<sup>32</sup>.**



<sup>32</sup> Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, Contrôle de gestion édition07, 2007 page49

## **2.2 : Le contrôle de gestion stratégique :**

### **2.2.1. Vers une approche stratégique du contrôle de gestion :**

Une première voie s'est intéressée à l'inadéquation des fondements tayloriens du modèle classique du contrôle de gestion pour un contrôle des nouvelles formes organisationnelles et de production. Des avancées importantes ont été réalisées sous cette impulsion (LORINO, 1991, BOUQUIN, 1994) il a ainsi été proposé le passage du paradigme classique du contrôle à celui du pilotage.

Ces recherches ont progressivement pris le concept de la chaîne de valeur pour référence théorique en matière de stratégie ; l'idée avancée était de s'inspirer du concept de chaîne de valeur pour mesurer d'une manière plus réaliste les coûts, imputés à des activités, et pour impulser le souci de la stratégie dans les comportements opérationnels, pour cette approche, il faut dépasser la traditionnelle logique du cloisonnement au profit d'une vision transversale de l'organisation.

On se trouve alors dans la logique du contrôle de gestion stratégique fondé sur une vision en processus de l'activity based costing voire de l'activité based management, décliné désormais sous la forme d'un tableau de bord prospectif (balanced scorecard).<sup>33</sup>.

Enfin le contrôle de gestion permet le contrôle, la mesure et l'analyse de l'activité d'une organisation, des indicateurs seront suivis (mesurés) ainsi que l'écart de la situation (réelle) avec le but visé (valeur cible, budget à respecter). Il s'agit d'un contrôle non seulement au sens de vérification, mais aussi au sens de pilotage, même si cette notion est porteuse d'une vision idéologique parfois critiquée. Le credo discutable du contrôle de gestion est qu'on ne pilote que ce que l'on mesure, on dit autrement "ce qui n'est pas mesuré ne peut être géré".

Afin d'améliorer le niveau d'intégration de l'organisation, le contrôle de gestion est parfois aidé d'un progiciel de gestion intégré (PGI, ou Enterprise Resource Planning).

---

<sup>33</sup> Georges LANGLOIS «contrôle de gestion et gestion budgétaire » édition : pearson education 2005 p247

Sur ce système d'information de gestion le contrôleur de gestion puise selon ses besoins dans la comptabilité analytique, la comptabilité générale, la GPAO (gestion de production assistée par ordinateur), l'administration des ventes. Le progiciel de gestion intégré présente cependant des solutions lourdes et souvent difficilement maniables de telle sorte que des outils périphériques s'avèrent nécessaires (outils d'informatique décisionnelle, de calcul de coûts, de tableaux de bord).

### **2.2.2 : Le contrôle de gestion moderne :**

Le contrôle de gestion occupe une place stratégique dans les organisations publiques et privées. Au carrefour de plusieurs disciplines, il fait intervenir désormais tous les acteurs majeurs de l'entreprise. Sa capacité à accompagner le management et les opérationnels est en effet indispensable pour développer une vision pertinente et unifiée de la performance. L'une des conditions de réussite reste toutefois, de ne pas sous-estimer les difficultés à venir : comment maintenir les marges et sauvegarder les situations de trésorerie en période de crise ? Comment être créatif en matière de réduction des coûts et d'optimisation des processus ? Comment aligner les décisions opérationnelles sur les objectifs stratégiques ? Comment faire en sorte que les autres n'aient tendance à cacher leur copie ?

Comment rendre les décisions plus souples grâce à la technologie ? Bref, le contrôle de gestion pour qu'il soit moderne doit intégrer outre la dimension stratégique, les approches qualité et les Systèmes d'Information Décisionnels et doit faire appel au savoir de toute l'entreprise.

## **2.3. Le contrôle de gestion comme processus de management de la performance :**

### **2.3.1. la notion de la performance :**

La performance de l'entreprise est fondée sur le couple valeur-coût. Les deux termes sont indissociables car il ne s'agit, ni de minimiser les coûts, ni de maximiser la valeur produite (réponse aux besoins d'un client ou d'un groupe social), mais d'optimiser le rapport entre les deux.

On peut définir la performance dans l'entreprise comme étant tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à améliorer le couple valeur-coût, c'est-à-dire à améliorer la création nette de valeur. Par contre, l'action qui contribue à diminuer le coût ou à augmenter la valeur, isolément, n'est pas forcément une performance sauf si cela améliore le ratio valeur/coût ou le solde valeur -coût<sup>34</sup>.

Cependant, le couple valeur-coût n'apparaît que lorsque des produits et des services sont mis en vente. Il apparaît donc trop tard pour aider à piloter les activités de l'entreprise. Alors, pour contribuer à l'amélioration du couple valeur-coût, il faut d'abord traduire ce couple en éléments d'appréciation plus tangibles c'est-à-dire décrire en termes globaux comment l'entreprise dans son ensemble crée et créera de la valeur en offrant quels produits et services, à quels clients, en assumant quelles activités en interne ...

Il faut donc traduire le couple valeur-coût en objectifs stratégiques plus concrets et d'en concevoir les évolutions futures. C'est à partir de ces objectifs stratégiques qu'on tentera de définir des règles d'action concrètes dans les diverses activités de l'entreprise.

---

<sup>34</sup> Bourguignon A. « Peut-on définir la performance ? » Revue Française de Comptabilité, juillet- août, 1995 p. 61-66.

### 2.3.2. La notion d'indicateurs de performance :

- **Principes de mesure de la performance :**

La mesure de la performance dépasse le simple constat ; elle a pour objectif la prise de décisions permettant d'améliorer les conditions de la performance.

Le contrôle de gestion système de mesure de la performance doit donc mettre en place les indicateurs de mesure et de pilotage de la performance de l'entreprise, le vocabulaire de la performance comprend trois notions associées à ce concept<sup>35</sup> :

**L'économie** : qui consiste à se procurer les ressources nécessaires au moindre cout.

**L'efficience** : qui maximise la quantité donnée de ressources ou minimiser la quantité de ressources consommées pour une production donnée.

**L'efficacité** : qui traduit l'aptitude à atteindre les objectifs.

- **un indicateur de performance**

Est une information devant aider un acteur, individuel ou plus généralement collectif, à conduire le cours d'une action vers l'atteinte d'un objectif ou devant lui permettre d'en évaluer le résultat.

L'indicateur n'est pas une mesure objective mais il est construit par l'auteur, en relation avec les objectifs qu'il poursuit et avec le d'action qu'il conduit. L'indicateur de performance n'est pas nécessairement un chiffre. Il peut être un jugement qualitatif, un signe binaire, un graphique ...

Un indicateur est un outil de gestion élaboré, réunissant une série d'informations :

- ▶ Sa raison d'être (objectif stratégique auquel il se rattache) ;

---

<sup>35</sup> Lebas M. « Oui, il faut définir la performance », Revue Française de Comptabilité, juillet- août1995, p 66-71.

- ▶ La désignation d'un acteur chargé de le produire ;
  
- ▶ La désignation d'un acteur responsable de son niveau et censé maîtriser les leviers d'action correspondants ;
  
- ▶ La périodicité de production et de suivi de l'indicateur ;
  
- ▶ Sa définition technique : formule de calcul ou convention de calcul, source nécessaire à sa production ;
  
- ▶ Les modes de suivi ;
  
- ▶ Le mode de présentation<sup>36</sup> ;

### **2.3.3. Le contrôle de gestion comme pilotage de la performance :**

Si le pilotage est un art de conduire un système et que la performance est la réalisation ou l'accomplissement ou l'exécution d'un programme ou d'une planification selon les objectifs fixés, alors le pilotage de la performance serait l'art ou la façon de conduire un système de manière à réaliser ses objectifs prévus ou désirés.

Le pilotage de la performance dans l'entreprise est le fait d'observer le déroulement des activités et des processus en cours, de faire le point sur la situation présente et d'analyser l'avenir pour évaluer le chemin restant à parcourir de façon à prendre à temps les décisions correctives en sorte que le système entreprise poursuive sa trajectoire normale vers les objectifs assignés d'une part et profiter de tout aspect avantageux liés à ces objectifs.

Ce concept passe par un ensemble d'informations dont les critères de gestion, les indicateurs de performance et des paramètres pouvant permettre l'évaluation de la performance dans un modèle de causalité.

---

<sup>36</sup> Baret P. (2005), « Evaluation de la Performance Globale des Entreprises : une approche économique » Colloque ADERSE, IAE Lyon, 18-19 Novembre 2005.

La performance est un indicateur du potentiel de dynamique, de résultat futur ; elle présente une connotation positive ; quand cela n'arrive pas, on parle de contre-performance.

Le contrôle de gestion a donc pour objectif d'améliorer et de pérenniser la performance de l'entreprise en passant par une étape obligée : la satisfaction du client et la maîtrise des coûts.

La performance d'une entreprise est l'association de son efficacité et de son efficacie ; l'efficacie, pour une entreprise, consiste à obtenir des résultats dans le cadre des objectifs définis et l'efficacité correspond à la meilleure gestion possible des moyens, des capacités en relation avec les résultats

**En conclusion** Le pilotage de la performance aura comme objectifs de définir et de mettre en place des critères de gestion et des indicateurs de performances à suivre de manière à rendre l'entreprise plus performante, c'est-à-dire meilleurs que ses concurrents tant dans sa stratégie que dans son organisation car La performance oblige une vision globale interdépendante de tous les paramètres internes et externes, Qualitatifs et quantitatifs. Techniques et humains. Physiques et financiers de la gestion.

## **Conclusion**

Il existe une triple limite fondamentale au contrôle de gestion :

1. Tout n'est pas mesurable à un coût raisonnable et pourtant il faut bien piloter le système. Le contrôle de gestion n'est pas la panacée ;
2. Une fois qu'un indicateur a été choisi, il devient très vite un but en soi, susceptible de toutes les manipulations. Cela limite la confiance qu'on peut accorder au système de contrôle de gestion, même si l'on peut mettre en place toutes sortes de parades (renouveler les indicateurs utilisés, les garder confidentiels, etc.). cela induit un stress notamment lorsque les indicateurs sont mal choisis tout en exigeant l'impossible.
3. Les managers ne doivent pas se contenter des indicateurs financiers, mais doivent régulièrement constater sur place ce qui se passe dans les unités de l'entreprise et avec les clients.

D'autre part, il est souvent difficile de laisser le contrôle de gestion à sa place. Ce dernier au carrefour de nombreuses fonctions peut facilement dériver sous l'effet de ses tendances propres du contexte et des pressions des autres acteurs. Il peut ainsi se limiter à un contrôle formel, devenir un organe d'inspection interne, ou de conseil et d'aide à la décision, ou d'analyse économique, ou encore prendre en charge des responsabilités opérationnelles, ou bien encore occuper des fonctions plus ponctuelles liées à une autre forme de métiers, malgré tout assez proche d'un audit interne.

# **CHAPITRE II**

**Le tableau de bord; outil de développement du  
contrôle de gestion**

## **Introduction**

Ces vingt dernières années, la transformation et la complexité de l'environnement ont provoqué une évolution intéressante du contrôle de gestion, les outils traditionnels de ce dernier sont traduits non seulement par la diffusion du tableau de bord mais aussi par la remise en cause des budgets. De nombreuses publications sur ces deux phénomènes ont souligné l'incapacité du budget à assumer un certain nombre de rôles qui lui sont théoriquement attribués. En revanche, peu de travaux se sont intéressés à l'interaction entre les deux phénomènes; l'apparition du tableau de bord trouve son origine dans les lacunes des outils traditionnels du contrôle de gestion et tout particulièrement dans celles de la technique budgétaire.

Nous étudions dans ce chapitre les limites du contrôle de gestion traditionnel, entre autre la technique budgétaire pour montrer comment les tableaux de bord tentent d'apporter une réponse au moins partielle à la démarche de changement de contrôle de gestion, tout en essayant d'étudier la place d'un tableau de bord prospectif dans le pilotage de la performance des entreprises.

**Section 01 : Les limites du contrôle de gestion traditionnel.**

Ces dernières années, le contrôle de gestion a fait l'objet d'une remise en question profonde de pertinence; de nouvelles méthodes ont permis de combler ce déficit de pertinence et de créativité, de nouveaux mots (pilotage, performance) sont actuellement utilisés pour rendre cette mue plus visible; les adjectifs « nouveau » ou « stratégique » qualifient cette nouvelle manière de contrôler la gestion.

Nous présentons, dans un premier temps, les interrelations entre le contrôle de gestion et le pilotage de la performance. Dans un deuxième temps, nous abordons les critiques adressées au budget de façon à évaluer dans quelle mesure l'incertitude de l'environnement et l'implantation des systèmes de pilotage de la performance peuvent entraîner ou non une évolution des rôles de budget.

**1.1. Vers une nouvelle conception du contrôle de gestion.**

**1.1.1. La conception traditionnelle du contrôle de gestion.**

Au plan conceptuel, le contrôle de gestion a été positionné au départ à l'interface des activités de planification stratégique et des activités opérationnelles, dans un rôle confiné au contrôle de la bonne utilisation des ressources, comme en témoigne la définition proposée par Anthony en 1965 : « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance du fait que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour réaliser les objectifs de l'organisation »<sup>38</sup>. Cette conception est aujourd'hui largement remise en cause, au motif qu'elle importe sous la pression d'un environnement dynamique et compétitif, de rapprocher les niveaux stratégiques et opérationnels, d'analyser l'organisation sous l'angle des processus et de ne plus s'en remettre exclusivement au langage financier pour évaluer la performance.

---

<sup>38</sup>Anthony cite Zimnovith H ; la recherche historique en contrôle de gestion ED Vuibert, FNEGE ,gestion 1999 p161\_185

En effet, depuis les années 1980, l'environnement des entreprises a été radicalement changé. Dans un contexte plus concurrentiel, un ensemble d'outils innovants a été développé pour fournir aux managers l'information pertinente en temps utile<sup>39</sup>.

L'adoption des nouvelles techniques a fait l'objet de nombreuses recherches qui montrent que les pratiques ont changé dans plusieurs secteurs d'activités de différents pays, il existe aujourd'hui une littérature abondante sur les changements dans le contrôle de gestion.

Johnson et Kaplan (1987) étaient parmi les premiers auteurs à expliquer la perte de pertinence du contrôle de gestion par le découplage entre les systèmes financiers de contrôle et les enjeux opérationnels des organisations, quand Chassang (1987) mettait l'accent sur la nécessité de faire apparaître les flux physiques occultés par les flux financiers.

Le contrôle de gestion « traditionnel » s'appuie sur un certain nombre de thèses ou de postulats. Il repose en premier lieu sur des hypothèses relatives à la prise de décision : hypothèses de simplicité et de stabilité du fonctionnement de l'entreprise, qui rendent possible une modélisation de ce fonctionnement sous une forme adaptée au management contractuel ; hypothèses de capacité à articuler le court et le long terme à travers la planification et la déclinaison des facteurs clés de succès<sup>40</sup>.

Il repose également sur des hypothèses relatives à la structure de l'organisation : c'est celle de cloisonnement par les centres de responsabilité; la simplicité du fonctionnement supposée par ailleurs permettant de considérer la performance globale de l'organisation comme s'obtenant par addition des performances locales des centres, ceci est un postulat fort en ce sens qui ignore les phénomènes de synergie et de porosités potentielles entre les différentes parties d'une organisation.

À cette conception traditionnelle du contrôle de gestion correspond le plus souvent à une logique de pilotage financière qui s'intéresse aux résultats financiers des centres de responsabilité définis dans l'organisation. Une telle logique s'appuie fortement sur le

---

<sup>39</sup> ZIANE Houda ; la contribution des tableaux de bord à la recherche de la performance des PME, 2013, p24

<sup>40</sup> BURLAUD.A.in encyclopédie de gestion, tome2,1997, ED Economica , p522

principe de responsabilisation individuelle des managers qui va de pair avec la délégation de moyens.

L'objectif financier global de l'organisation est décomposé en objectifs partiels assignés aux différents centres de responsabilité. Le concept de performance doit passer par des résultats financiers compétitifs ainsi que par la préservation et le développement des capacités et compétences stratégiques de l'entreprise. Le pilotage de la performance ne se limite plus à la rentabilité et aux résultats financiers ; d'autres facteurs sont pris en considération<sup>41</sup>.

Les décideurs en matière de gestion sont confrontés à plusieurs informations qui ne sont pas directement tirées d'indicateurs financiers issus de systèmes d'information de gestion. En effet, ces indicateurs ne suffisent pas pour analyser et comprendre l'origine de leur réalisation ou de leur variation. L'observation scientifique rapprochée des décideurs au sein des organisations montre que la prise de décision de gestion requiert des indicateurs à la fois qualitatifs, quantitatifs et financiers.

Le choix de cette logique de pilotage financière se justifie davantage lorsque les interdépendances entre centres de responsabilités sont limitées, lorsque la culture de l'organisation est dominée par des approches financières, au sein d'environnements stratégiques et technologiques stables où il est facile d'articuler les résultats du court au long terme, et enfin lorsque les métiers et marches de l'entreprise sont bien connus, maîtrisés et cloisonnés<sup>42</sup>.

### **1.1.2 Vers une nouvelle conception du contrôle de gestion**

Face à la remise en cause du contrôle de gestion « traditionnel » et à la logique de pilotage financière qui lui est souvent associée, de nombreux auteurs décrivent l'émergence d'un nouveau contrôle de gestion associée à une logique de pilotage de la performance multidimensionnelle; cette nouvelle conception diffère de la conception traditionnelle du contrôle de gestion au niveau des objectifs et des outils utilisés pour le mettre en œuvre.

---

<sup>41</sup> MENDOZA C., DELMOND M. H., GIRAUD F. et LÖNING H, " Tableaux de bord et balanced scorecards ", 2002, Edition Revue Fiduciaire, Paris, p 248.

<sup>42</sup> LORINO P. (2002), Vers une théorie pragmatique et sémiotique des outils appliquée aux instruments de gestion, *documents de recherche DR 02015*, ESSEC, Juillet, p 34.

Aujourd'hui, le contrôle de gestion s'est complété et enrichi. Le lien avec le pilotage stratégique s'est renforcé. La stratégie et le choix des outils de pilotage conditionnent le processus du contrôle de gestion. Par conséquent, la problématique de l'évaluation de la performance s'est largement enrichie.

À cette nouvelle conception du contrôle de gestion, il semble associer une logique de pilotage différente de la logique financière de ce dernier « traditionnel ». Il ne s'agit plus de partir d'un objectif financier global pour aboutir à des objectifs financiers analytiques par désagrégation, mais de partir d'objectifs stratégiques pour aboutir à des objectifs opérationnels par l'analyse causes-effets<sup>43</sup>.

Pour de nombreux spécialistes, les données non financières ou physiques permettent d'assurer la réactivité organisationnelle qui contribuent à la transversalité et de mesurer avec plus de pertinence la complexité organisationnelle, notamment l'immatérialité et la performance multicritère.

L'utilisation des données non financières conduirait même à une meilleure performance organisationnelle<sup>44</sup>.

---

<sup>43</sup> EDEM ; p36

<sup>44</sup> KOMAREV I." La place des budgets dans le dispositif de contrôle de gestion : une approche contingente ", Thèse de doctorat, 2007, Bordeaux, Université Montesquieu – bordeaux IV.

## **1.2. Les nouveaux outils du contrôle de gestion :**

### **1.2.1. Le balanced scorecard :**

- **Définition**

Selon Robert Kaplan et David Norton, le Balanced Scorecard n'est pas un simple instrument de mesure mais un système de management garantissant la clarification et la formalisation de la stratégie des organisations.

Le Balanced Scorecard définit un cadre de conception de la stratégie afin de pouvoir la décliner efficacement et la transformer en action.

Le mot important dans Le balanced scorecard est "balanced", La traduction française "tableau de bord équilibré" est préférable à "tableau de bord prospectif". Elle convient mieux à l'idée de Robert Kaplan et David Norton qui ont opté pour le terme de "balanced" scorecard afin de mettre l'accent sur la notion d'équilibre<sup>45</sup>.

- Equilibre entre les objectifs à court et à moyen/long terme
- Equilibre entre les indicateurs financiers et non-financiers
- Equilibre entre les indicateurs mesurant la performance passée et les indicateurs "prospectifs"
- Equilibre entre la perception externe et la performance réalisée interne

- **Les 4 perspectives du Balanced Scorecard**

Dans sa version initiale, le Balanced Scorecard exposait les principes du pilotage de la performance en équilibrant 4 axes ou perspectives<sup>46</sup>.

---

<sup>45</sup> Kaplan R.S. et Norton D.P. " le tableau de bord prospectif ", Editions d'Organisation1998 p80

<sup>46</sup> Kaplan R., Norton D. (2001), Comment utiliser le tableau de bord prospectif, Edition d'Organisation2001 p105

### **1. Perspective Financière**

Comment nous perçoivent les actionnaires?

Autrement dit : Quels sont leurs attentes des actionnaires en matière de performance financière ?

L'objectif de toute stratégie est d'assurer dans une durée bien déterminée une rémunération satisfaisante des capitaux engagés. Les indicateurs financiers orientés et mesurés de la rentabilité comme le Retour sur Investissement, de l'excédent brut d'exploitation EBE, EBITDA, ou encore l'EVA, permet d'évaluer la performance des actions engagées par le passé.

### **2. Perspective Client :**

Comment nous perçoivent nos clients?

Autrement dit: Comment doit-on créer de la valeur au sens du client pour atteindre les objectifs financiers ?

L'amélioration de la rentabilité client est un passage obligé à toutes formes de croissance. Que ce soit par une augmentation du chiffre d'affaires généré par chaque client et par segment, ou par un accroissement de la clientèle, il faut rechercher toutes les pistes. Les indicateurs de cet axe sont généralement orientés vers l'évaluation de la satisfaction, la fidélité des clients et la mesure de l'accroissement de la clientèle et de l'accroissement de la rentabilité par client...

### **3. Perspective Processus Internes :**

Quels sont les processus internes et clés de la réussite ? En d'autres termes : Quels sont les processus qui méritent nos "soins" de tous les instants pour satisfaire les clients et les actionnaires.

La qualité des services délivrés aux clients est directement dépendante de la performance des processus. Il est important d'identifier les processus clés susceptibles d'améliorer l'offre et la rentabilité servies aux actionnaires. Cette catégorie englobe tous les processus contribuant étroitement à la création des valeurs sans omettre les processus à cycle plus long comme ceux liés à l'innovation.

#### **4. Perspective et Apprentissage Organisationnel :**

Comment organiser notre capacité à progresser ?

Pour atteindre les objectifs à long terme, il est indispensable de rénover les infrastructures. Cet axe concerne trois chapitres : les hommes, les systèmes et les procédures. Le progrès à mesurer porte essentiellement sur la formation des hommes pour accéder à de nouvelles compétences, l'amélioration du système d'information et la mise en adéquation des procédures et des pratiques<sup>47</sup>.

##### **1.2.2. Le reporting :**

- **Définition et objectifs :**

Le reporting permet de fournir à la hiérarchie un compte rendu périodique des actions accomplies et des résultats obtenus par une unité de gestion (centres de responsabilité, filiale, usine...), c'est un outil de contrôle a posteriori, primordial pour les entreprises dont la gestion est décentralisée.

Il permet au supérieur hiérarchique direct ou à la direction générale d'effectuer un suivi soutenu du pilotage de la performance confié au responsable de chacune des unités de gestion :

- En vérifiant la réalisation des objectifs ;
- En mesurant le poids des écarts ;
- En appréciant la pertinence des actions correctives et leurs résultats

Le reporting ne doit comporter que des données synthétiques pertinentes afin de faciliter leur interprétation, leur comparaison et les prises de décisions<sup>48</sup>.

---

<sup>47</sup> Supizet J. « Total Balanced Scorecard, un pilotage aux instruments », L'Informatique Professionnelle 2002 n° 209, pp. 15-20.

<sup>48</sup> Béatrice et Francis GRANDGUILLOT « l'essentiel de la gestion prévisionnelle » édition Gualini 2004 p124

- **Principes :**

Trois principaux concepts sont associés au reporting ; celui de d'organisation, de système de planification et de contrôlabilité.

Le reporting dépend directement de la manière dont l'entreprise est structurée , plusieurs entreprises de toutes tailles sont décentralisées, les dirigeants des grandes organisations ne peuvent avoir d'informations régulières sur toutes les actions qui y ont été menées pour prendre des décisions optimales,

Le reporting est également lié au système de fixation des objectifs spécifiques à chaque manager pour une période déterminée, la structure de l'organisation détermine le domaine dans lequel chaque manager prend des décisions, c'est le reporting qui viendra mesurer le degré de réalisation des objectifs dans la période de temps prévue.

Le reporting repose enfin sur le principe de contrôlabilité ,cela signifie que ce système comptable ne prend en compte à un niveau donné que les charges et les produits qui sont effectivement maîtrisés par le responsable ,effectuer une investigation sur des éléments qui vont au-delà de cette maîtrise aurait pour effet d'attirer l'attention sur des aspects pour lesquels le responsable ne peut contrôler, une telle approche nie l'utilité de communiquer des éléments à un responsable à titre d'information, même s'il ne peut effectuer de contrôle direct sur ceux-ci

- **Types de reporting :**

On distingue deux types de reporting

Le Reporting financier : remontée des comptes 'des états financiers, des indicateurs financiers essentiels.

Le Reporting de gestion : remontée des principaux indicateurs de gestion, des données essentielles des tableaux de bord<sup>49</sup>.

---

<sup>49</sup> Global Reporting Initiative : Lignes directrices 2002 ; [www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org)

### **3. La méthode ABM :**

Le management à base d'activité (ABM) est une méthode récente de management de la performance qui répond aux évolutions du marché, de la concurrence et aux préoccupations des décideurs concentrées sur la satisfaction des clients et le positionnement de l'entreprise face à la concurrence. Cette méthode de management est souvent associée à la méthode de calcul des coûts à base d'activités.

- **Principes :**

Le management à base d'activités est fondé sur l'analyse transversale des différents processus et activités de l'entreprise qui contribuent à la création de valeur en consommant des ressources, son objectif est d'optimiser la relation « valeur-coût » des processus et des activités en recherchant une amélioration permanente de ces derniers.

- **Organisation transversale de l'entreprise :**

-Processus et activités : l'entreprise est organisée en plusieurs processus et activités ; un processus est composé d'un ensemble d'activités dont l'objectif est commun.

Une activité est un ensemble de tâches de même nature accomplies par plusieurs personnes contribuant à ajouter de la valeur au produit.

-Coût des activités : chaque activité consomme des ressources qui constituent le coût de l'activité, pour imputer celui-ci à l'objet de coût, il faut déterminer un inducteur de coût par activité. C'est un facteur permettant d'expliquer la variation du coût de l'activité, il doit exister un lien de causalité entre l'inducteur et l'activité<sup>50</sup>.

---

<sup>50</sup> Béatrice et Francis GRANDGUILLOT « l'essentiel de la gestion prévisionnelle » édition Gualini 2004 p127

**• Démarche de la méthode ABM :**

Le pilotage de la performance dans le cadre de la méthode ABM est d'améliorer en continu la gestion des processus et des activités en réduisant les coûts et en créant de la valeur, le degré de performance dépend à la fois du coût des activités et de leur contribution à la création de valeur du produit ou du service apprécié par rapport à la satisfaction du client.

- **analyser les activités** : c'est repérer les activités créatrices et celles non créatrices de valeur ; éliminer les activités non créatrices de valeur après avoir identifié les causes de leur existence et modifier l'organisation.

- **gérer les activités créatrices de valeur** : c'est chercher à réduire les coûts des activités créatrices de valeur en étudiant leur interaction tout en améliorant le degré de satisfaction de la clientèle et l'avantage concurrentiel.

- **évaluer la performance des activités** : c'est mesurer la contribution de chaque activité à la réalisation des objectifs fixés.

La performance des activités et des processus ainsi que la pertinence des choix stratégiques peuvent être mesurés à l'aide des outils tels que les tableaux de bord et le reporting<sup>51</sup>.

### **1.3 Le budget : un outil critiqué**

L'intérêt porte aux outils tels que le tableau de bord, trouve en partie son origine dans les critiques adressées aux budgets.

Les praticiens et les chercheurs admettent aujourd'hui que la technique budgétaire ne semble plus en mesure d'assurer un certain nombre de rôles dévolus désormais aux systèmes de mesure de la performance<sup>52</sup>.

---

<sup>51</sup> Georges LANGLOIS «contrôle de gestion et gestion budgétaire » édition : pearson education2005 p344

<sup>52</sup> CHIAPELLO E. et DELMOND M. H. (1994), " Les tableaux de bord gestion, outils d'introduction du changement ", *Revue Française de Gestion*, janvier-février, N° 97, p 49-58.

Le budget, dans la conception traditionnelle du contrôle de gestion correspond à « l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme convergent vers la réalisation des plans opérationnels » (Bouquin, 2001), il a été très critiqué ces dernières années. par exemple en France, la DFCG1, sur la base d'une enquête réalisée avec le cabinet KPMG2, s'interrogeait sur les insuffisances de l'outil. Quasiment dans le même temps, le Cam-i3 organisait une vaste réflexion à l'échelle internationale pour trouver les moyens de dépasser l'approche budgétaire traditionnelle et formulait des propositions résumées dans une approche intitulée « Beyond Budgeting (au-delà du budget) »<sup>53</sup>.

### **1.3.1 Le budget : un outil inadapté à l'environnement actuel**

On s'interroge sur les conditions d'utilisation des budgets en fonction de l'état de l'environnement. On remarque que les budgets, faciles à réaliser dans des environnements stables et facilement prévisibles, auraient une grande utilité dans des environnements instables où le besoin de contrôle est fort. Plus les budgets ne seraient utiles, moins ils seraient faciles à réaliser et donc peut-être moins fiables et moins pertinents.

Les historiens du contrôle et de la gestion dans le monde anglo-saxon ont souligné à plusieurs reprises l'importance de l'environnement dans le développement des outils comptables.

Ainsi, les changements dans l'environnement concurrentiel, dans l'environnement macro-économique et dans le développement mondial des nouvelles technologies sont des variables explicatives du manque de pertinence parfois perçu des outils de gestion actuels.

Les conditions ayant changé de façon importante depuis que ces outils ont été développés, Les problèmes viennent de la difficulté à remodeliser l'environnement (structure des marchés et déterminants de la valeur) que d'une incapacité de la comptabilité à s'adapter.

---

<sup>53</sup> DFCG (1994), Les Directeurs financiers et la procédure budgétaire : faut-il tuer le budget ?, DFCG-KPMG, IFOP.

Le passage d'une économie de l'offre à une économie de la demande a profondément bouleversé la pertinence des traditions comptables<sup>54</sup>.

De la même façon, Mintzberg traite largement la difficulté à prévoir, son approche est d'autant plus intéressante, il relie le contrôle budgétaire et la planification et la planification stratégique serait, selon lui, d'autant plus efficace lorsque l'entreprise fonctionne dans un environnement stable, certain et non perturbé<sup>55</sup>.

Ainsi, pour le Cam-i (1999), le contrôle budgétaire s'est développé dans un contexte :

- où les marchés et les chaînes de valeur étaient stables ;
- où les concurrents étaient connus et leurs actions prévisibles ;
- où la disponibilité des capitaux était la principale contrainte limitant la croissance et l'apprentissage ;
- où les structures des entreprises étaient centralisées et les modes de coordination essentiellement hiérarchiques ;
- où le cycle de vie des produits et la stratégie des entreprises s'étaient étalés dans le temps;
- et, enfin, où il était surtout demandé aux opérationnels de se conformer aux règles.

Le budget apparaît comme un outil correspondant à des problèmes que les entreprises ne rencontraient pas. En critiquant les outils traditionnels du contrôle de gestion parmi lesquels on inclut le contrôle budgétaire, on remarque que le fait nouveau qui caractérise l'environnement aujourd'hui est sa turbulence. Or les outils traditionnels de gestion ont été conçus pour des environnements relativement stables.

On retrouve dans tous ces travaux une constante : la nécessité d'avoir un environnement peu turbulent pour pouvoir prévoir.

---

<sup>54</sup> HOPWOOD A. G. (1972), " An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation ", *Journal of Accounting Research*, Supplement: Empirical Studies in Accounting, pp. 156-182.

<sup>55</sup> Mintzberg, 1994, *Revue internationale PME*, Vol. 4, n. 1, p 131-138.

### **1.3.2. Le budget : un outil incapable d'intégrer les facteurs actuels de performance**

En effet ; les données comptables<sup>56</sup> :

- Ne contiennent pas toutes les dimensions pertinentes de la performance dont elles ne peuvent représenter qu'approximativement la complexité, surtout dans le cas d'activités fortement interdépendances ;
- Ne traduisent pas l'activité managériale dans sa totalité, car elles sont trop axées sur les résultats et non pas sur les processus dont elles découlent ;
- Sont trop centrées sur le court terme.

Ces constats ont été depuis largement relayés et amplifiés par une accélération de l'évolution des critères de performance. Des recherches montrent que la valeur d'un produit pour le consommateur n'est pas seulement reflétée dans son prix mais aussi dans les différentes caractéristiques du produit. Pour gérer la valeur, il faut donc aujourd'hui gérer non seulement les coûts mais aussi tous les facteurs sur lesquels se fait la concurrence et en particulier ceux sur lesquels l'entreprise veut se différencier. On généralise à l'ensemble de l'entreprise l'analyse de la valeur. On analyse toutes les activités en fonction de ce qu'elles apportent ou non au consommateur. On traque les opérations sans valeur ajoutée. Les indicateurs physiques à suivre sont de plus en plus nombreux car il faut gérer la qualité, les délais et les autres dimensions concurrentielles.

Le budget ne mettrait pas en avant les bons indicateurs de performance. Alors que l'important pour une entreprise serait de maximiser la valeur pour l'actionnaire, le budget se concentrerait trop sur des indicateurs comptables dont on connaît toutes les limites quand il s'agit de mesurer la création de valeur. En d'autres termes, le budget permettrait de maîtriser les coûts alors qu'il faudrait maîtriser la valeur.

Si les budgets n'assurent pas correctement les rôles que la plupart des managers attendent, c'est principalement parce qu'ils n'intègrent pas les principaux facteurs actuels de performance<sup>57</sup>.

---

<sup>56</sup> HENOT C., HEMICI F. et RAIMBOURG P. (2007), *Contrôle de gestion*, Bréal édition, p175

<sup>57</sup> KOMAREV I. (2007), " La place des budgets dans le dispositif de contrôle de gestion : une approche

**1.3.3. Critiques de la démarche budgétaire :**

**Tableau 03 propose une synthèse des critiques formulées dans certains travaux.**

<b>Auteur</b>	<b>Critiques</b>
<b>Cam-i (1999)</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Le budget n'est qu'un référentiel interne ;</li><li>- La stratégie ne se fait pas une fois par an ;</li><li>- Le budget renforce le conformisme ;</li><li>- Le budget est souvent construit sans lien avec la stratégie ;</li><li>- Le budget donne lieu à des négociations stériles ;</li><li>- Le budget est un exercice de minimisation des charges ;</li><li>- Le budget est souvent la reprise des chiffres de l'année passée ;</li><li>- Le budget est trop complexe et uniquement financier ;</li></ul>
<b>Bethet Zrihen (2000)</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Le budget est un outil peu opérationnel ;</li><li>- Pour les « non-financiers », la vision comptable n'est pas conforme à la réalité des opérations ;</li><li>- Pour les financiers, la vision est partielle, trop focalisée sur le compte de résultat ;</li><li>- L'analyse « comptable » des écarts ;</li><li>- La gestion budgétaire est un processus bureaucratique, centralisé, avec une faible participation des acteurs.</li></ul>
<b>Berland (2002)</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Le manque de pertinence de l'articulation stratégie / budget ;</li><li>- La faible fiabilité des prévisions ;</li><li>- Le problème d'affectation des écarts ;</li><li>- La difficulté à définir les centres de responsabilité ;</li><li>- Le problème de fixation des objectifs (contradiction des objectifs de planification et d'évaluation).</li></ul>

<b>Bescos et al., (2004)</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- La lourdeur et le formalisme excessif ;</li><li>- L'inutilité liée au caractère incertain des prévisions ;</li><li>- Induit une forme de conservatisme ;</li><li>- Induit une prédominance de la performance financière ;</li><li>- Repose sur un découpage fonctionnel (nie la transversalité).</li></ul>
----------------------------------	--

Source : siane houda 2013 p30

Il apparaît aujourd'hui que le budget ne peut répondre aux attentes des managers et qu'il est nécessaire non pas de le supprimer, mais de le compléter par d'autres instruments mieux adaptés aux problématiques de pilotage actuelles des entreprises.

De nombreux travaux empiriques montrent que le tableau de bord présente les caractéristiques pour pallier la majorité de ces déficiences. Ainsi, plusieurs auteurs soutiennent l'idée que le tableau de bord ne peut pas se substituer aux budgets et qu'il convient plutôt de rechercher les Complémentarités entre les outils.

#### **1.4. Les tableaux de bord et les autres outils de contrôle de gestion :**

Le tableau de bord est un véritable outil de pilotage stratégique, les auteurs redécouvrent aujourd'hui son utilité à travers le renouvellement de la comptabilité de gestion<sup>58</sup>.

On oppose les tableaux de bord aux autres outils de contrôle de gestion. Ces oppositions peuvent être classées en quatre familles : la nature des données, la réactivité recherchée, la modélisation de l'activité sous-jacente et l'adaptabilité de l'outil.

---

<sup>58</sup>MENDOZA C.(1991), «l'action sur le contexte organisationnel dans le cadre de la mise en euvre d'une nouvelle stratégie »,thèse de doctorat en sciences de gestion,HEC,paris

### **1.4.1. La nature des données**

La nature des données que peut comporter le tableau de bord est sans doute l'un des éléments les plus déterminants dans le positionnement relatif de l'outil au sein du contrôle de gestion. Ces données ne sont que comptables et financières dans les autres outils, alors qu'elles peuvent être de natures diverses dans les tableaux de bord. Le tableau de bord apparaît ainsi comme l'instrument de suivi du contrôle de gestion chargé d'accueillir tous les indicateurs non financiers.

La capacité d'ouverture des tableaux de bord à autre chose que les éléments financiers est utilisée systématiquement à chaque fois que l'on éprouve le besoin de suivre des éléments non contenus dans les systèmes de contrôle budgétaire. Les tableaux de bord sont ainsi la solution naturelle au suivi d'indicateurs physiques, d'indicateurs non produits par l'organisation, d'indicateurs sur l'environnement ou encore d'indicateurs transversaux<sup>59</sup>.

### **1.4.2. La réactivité recherchée**

On demande également aux tableaux de bord de permettre une action rapide. L'incorporation d'indicateurs physiques fait partie de la recherche de réactivité. Ces derniers sont plus près de l'action car on agit directement sur des variables physiques et non sur des résultats financiers. La consultation du tableau de bord doit être simple, rapide et permet la prise de décision en étant une prise directe sur les problèmes opérationnels. Le tableau de bord contient donc peu d'informations, mais une information pertinente et rigoureusement sélectionnée. Ainsi, la rapidité de consultation dépend également des méthodes de présentation utilisées : « graphiques parlants », « indicateurs qui changent de couleur », etc<sup>60</sup>.

### **1.4.3. La modélisation de l'activité sous-jacente**

Tout système formel d'information repose sur une modélisation de l'activité qu'il documente. Dans le cas du contrôle budgétaire, la modélisation est faite sur la base du modèle comptable classique, qui correspond à une représentation financière de la firme axée sur la mesure de l'enrichissement ou de l'appauvrissement. Avec les

---

<sup>59</sup> BESCOS P-L. et CAUVIN E. (2004), " Les indicateurs de performance : les facteurs explicatifs ", *Revue Echanges*, N° 208, Avril, p.16.

<sup>60</sup> Eden p18.

tableaux de bord, on ne veut pas seulement mesurer la valeur, mais aussi comprendre les différents rouages de sa création.

L'enjeu est de choisir des indicateurs d'activité offrant plus de transparence. Il s'agit bien d'une modélisation tirée par l'action, qui correspond à une préoccupation opérationnelle, alors que le contrôle budgétaire repose sur une modélisation financière tirée par la mesure de l'enrichissement.

Pour mettre en œuvre cette modélisation tirée par l'action, on propose fréquemment de centrer les tableaux de bord sur le suivi des variables clés de gestion.

Cela revient à appliquer une démarche stratégique au suivi à court terme. Les variables clés sont en effet la transposition, au niveau des responsables opérationnels et des plans d'action à court terme, des fameux facteurs clés de succès utilisés par les directions générales dans les plans d'action à long terme<sup>61</sup>.

#### **1.4.4. L'adaptabilité de l'outil**

Les fréquences de parution des tableaux de bord doivent également être adaptées aux besoins des responsables qui ne suivent pas forcément les rythmes mensuels ou trimestriels de la comptabilité<sup>62</sup>.

Le tableau de bord, plus que tout autre outil, doit aussi pouvoir évoluer facilement, en fonction des actions menées, des méthodes de travail utilisées et de la stratégie choisie.

**En conclusion** on peut dire que le tableau de bord doit être élaboré par un homme dans un système et à un certain moment. Que l'homme change de poste, que le poste soit assuré par un autre homme ou que l'on se place un an plus tard, le tableau de bord initialement conçu sera inutile. Le tableau de bord se veut plus proche de l'opérationnel que les autres outils, ce dont témoigne déjà l'incorporation d'indicateurs physiques. Le tableau de bord est par nature un outil personnalisé dans son contenu.

---

<sup>61</sup> BESCOS P.-L., CAUVIN E., LANGEVIN P. et MENDOZA C. (2004), " Critiques du budget : une approche contingente ", *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Vol. 10, N° 1, juin, p 185.

<sup>62</sup> Eden ,p 185

### **Section02 : L'utilité des tableaux de bord :**

Les limites adressées aux outils traditionnels de contrôle de gestion ont amené les chercheurs et les praticiens à proposer des systèmes de mesure de la performance qui associent à la fois des indicateurs financiers et non financiers. Toutefois, l'intégration de mesures non financières ne date pas d'aujourd'hui, par exemple General Electric utilisait des mesures non financières depuis 1950. Par ailleurs, plusieurs auteurs ont insisté sur la pertinence des mesures non financières. Des systèmes de mesures non financières sont généralement caractérisés par des besoins locaux avec peu d'intégration avec les objectifs stratégiques de l'entreprise et peu d'équilibrage entre des considérations locales et d'autres globales.

Relever les faiblesses des outils traditionnels du contrôle de gestion n'induit pas que ceux-ci sont inutiles ou obsolètes, ces outils répondent à certaines des attentes des managers, mais qu'ils ne peuvent à eux seuls en assurer la totalité. Il est donc nécessaire de les compléter par d'autres outils de gestion, d'où le développement du tableau de bord de gestion.

Nous définissons, dans un premier temps le concept de tableau de bord, pour montrer, dans un deuxième temps, comment cet outil peut apporter les changements au contrôle de gestion, dans un deuxième temps nous définissons le tableau de bord prospectif et son historique, ses fonctions, ses avantages et ses inconvénients.

#### **2.1 : Le tableau de bord : outil d'introduction du changement**

La plupart des chercheurs demande l'intégration des mesures de performance « physiques » pour compléter les mesures financières. Des indicateurs de qualité, des mesures sociales (ratio d'absentéisme, indice de climat social, etc.), des indicateurs orientés clients (taux de satisfaction, ratio de pénétration, etc.), et des indicateurs orientés processus (temps de production). En intégrant aussi une perspective d'apprentissage selon laquelle les mesures représentent une base pour apprendre les relations de cause à effet<sup>63</sup>.

---

<sup>63</sup> BESCOS P-L. et CAUVIN E. (2000), " Contrôle de gestion : faut-il changer de système ? ", *Revue Echanges*, N° 168, Juillet, Editorial, p 50.

A l'inverse des instruments classiques de contrôle de gestion qui rendent compte la plupart du temps des « scores des parties préalablement jouées » le tableau de bord favorise une analyse en temps réel des performances de l'entreprise, permettant de suivre les événements qui sont à leur origine, il détient des délais de parution courts qu'il est simple de les consulter et que ses données revêtent un caractère synthétique. En cela, il offre des perspectives de réactivité qui cadrent avec la logique du petit nombre d'évènements nécessaires et peu répétitifs qui caractérisent l'entreprise de taille moyenne<sup>64</sup>.

Sur le plan conceptuel, le tableau de bord se distingue du reporting par le destinataire auquel s'adressent les données qu'il fournit. En effet, alors que le reporting est un outil d'information de la hiérarchie chargé de restituer les résultats des processus achevés et peut donc être compris : « un outil de contrôle de gestion a posteriori des responsabilités déléguées » (Gervais, 1994), le tableau de bord est un système d'information à la fois global et local favorisant la réactivité et qui permet aux différents responsables de l'entreprise de piloter les actions en cours.

Le tableau de bord se différencie aussi des systèmes budgétaires et comptables. À l'inverse de ces derniers qui se limitent généralement à la production de données financières se rapportant aux résultats d'actions passées, il adopte un langage qui n'est pas seulement comptable et financier, mais technique, physique et même qualitatif grâce à des indicateurs de nature diverse (indicateurs physiques, indicateurs de processus, indicateurs d'environnement, etc.) qui rendent compte de manière signalétique de l'état présent du système à des périodes rapprochées.

---

<sup>64</sup> BESCOS P-L. (1991), " Les tableaux de gestion du C.N.C. : un nouvel outil de diagnostic pour les P.M.E. ? ", *Revue Française de Comptabilité*, N° 226, septembre, pp. 41.

### **2.1.1 Historique de tableau de bord prospectif**

Le tableau de bord prospectif est né d'une remise en cause, dans un contexte anglo-saxon, des systèmes d'évaluation de la performance exclusivement centrés sur le suivi des résultats financiers. Au début des années 1990, Kaplan et Norton écrivirent un article qui évoquait la perte de pertinence du contrôle de gestion due à la focalisation des mesures de performance sur des aspects seulement financiers (Kaplan et Norton, 1992, 1996). À partir de ce constat, ils développèrent le tableau de bord prospectif en utilisant des études empiriques menées entre 1984 et 1992.

C'est un outil qui intégrait des dimensions financières et non financières et dans lequel aucune de ces deux dimensions n'était privilégiée par rapport à l'autre. Les mesures financières permettaient plutôt d'appréhender les effets d'actions déjà entreprises (indicateurs de performance retardés ou a posteriori), alors que les mesures non financières permettaient à la fois d'élargir la vision de la performance de l'entreprise dans une approche multicritère et de mieux anticiper ce que pourrait être la performance future de l'entreprise (indicateurs de performance avancés ou prédictifs dont le lien avec la mesure financière finale n'était pas étudié précisément)<sup>65</sup>.

Dans sa représentation générique, le tableau de bord prospectif est organisé autour de quatre axes principaux : l'axe « finance » (mesurant classiquement le niveau et l'évolution des performances financières de l'entreprise), l'axe « clients » (qui regroupe les indicateurs qui permettent d'évaluer ce qui génère une satisfaction présente ou future du client), l'axe « processus internes » (il s'agit de s'interroger sur la façon dont la gestion des opérations et des processus peut contribuer à fournir un avantage concurrentiel à l'entreprise) et enfin l'axe « apprentissage organisationnel » (qui concerne essentiellement la façon dont on gère les moyens humains et les savoirs en vue d'atteindre les objectifs stratégiques définis précédemment)<sup>66</sup>.

---

<sup>65</sup> KAPLAN R. S. et NORTON D. P. (1992), " The Balanced Scorecard, Measures that drive performance ", *Harvard Business Review*, Vol. 70, N° 1, janvier-février, pp. 171-180.

<sup>66</sup> KAPLAN R. S. et NORTON D. P. (1998), " Le tableau de bord prospectif ", Editions des Organisations, traduit de : " The Balanced Scorecard " (1996), Harvard Business School Press, 311 p.

Depuis sa création, le tableau de bord prospectif semble avoir connu trois stades d'évolution. Dans sa conception originale (premier stade) le tableau de bord prospectif se présentait comme un outil de gestion synthétique pour les dirigeants regroupant ces quatre perspectives (finance, marchés, processus, savoirs), censées de mesurer au mieux la performance actuelle et future de l'entreprise. Les premiers articles de Kaplan et Norton portaient plus spécifiquement sur le choix d'un nombre limité d'indicateurs dans chacune des quatre perspectives (Kaplan et Norton, 1992), ils suggéraient d'effectuer le choix de ces mesures par référence aux buts de l'entreprise mais ne disaient pas comment le tableau de bord prospectif pouvait être mis en place afin d'améliorer concrètement la performance de l'entreprise (à cette étape, ils s'intéressaient plus à l'aspect logique qu'à la dimension opératoire de l'outil). Ils donnaient peu d'informations sur la façon dont le tableau de bord prospectif pouvait être développé en pratique, il a fallu attendre leur premier livre (Kaplan et Norton, 1996) pour avoir quelques éléments de réponse. Selon certains auteurs, cette « première génération » du tableau de bord prospectif (où il se réduit à un outil isolé) est toujours développée sous une forme assez rudimentaire constitue probablement la grande majorité des implémentations sur le terrain. Il faut noter que malgré son apparente popularité comme concept et son adoption assez répandue (surtout aux États-Unis) il existe relativement peu d'études de cas détaillées concernant des expériences de mise en œuvre du tableau de bord prospectif dans la littérature académique<sup>67</sup>.

Les livres et les articles qui s'appuient sur des descriptions plus approfondies commencent seulement à faire leur apparition maintenant.

Le changement le plus significatif du deuxième stade fut l'introduction du concept de « strategic objectives » (Kaplan et Norton, 1993), ainsi que le développement de la notion de causalité. La causalité entre les perspectives avait déjà été présentée dans le premier modèle de 1992 (on insistait plus sur la juxtaposition des représentations que sur leurs interrelations).

---

<sup>67</sup> COBBOLD I. et LAWRIE G. (2003), " The development of the Balanced Scorecard as a strategic management tool ", 2 GC Conference Paper, pp. 1-9

Ainsi, au lieu de mettre en évidence les liaisons causales entre les diverses perspectives, le modèle initial s'intéressait surtout aux mesures elles-mêmes et suggérait qu'il y avait des connexions mais sans se focaliser dessus, ce qui engendrait des problèmes conceptuels<sup>68</sup>.

L'évolution qui s'est produite a été caractérisée par Kaplan et Norton en 1996 comme le passage de « an improved measurement system to a core management system » (Kaplan et Norton, 1996). Les conséquences de ce changement ont été multiples. La pression sur le processus de conception du tableau de bord prospectif a augmenté car désormais il faut que les mesures reflètent le plus possible les buts stratégiques de l'organisation. Ensuite la documentation sur le tableau de bord prospectif à partir du milieu des années 1990 a commencé à expliciter les connexions entre les objectifs stratégiques, ainsi que les relations de causalité entre les perspectives. On considère maintenant que la représentation des liens de causalité entre les objectifs stratégiques est un point central dans le mécanisme de conception d'un tableau de bord prospectif (Kaplan et Norton, 2001). Cette conception améliorée fait du tableau de bord prospectif un dispositif de gestion global plutôt qu'un simple outil de représentation d'une performance multidimensionnelle pour les managers, représentant le courant dominant des recherches en gestion sur la question, qu'elles soient académiques ou professionnelles<sup>69</sup>.

Le troisième stade d'évolution historique consiste en un raffinement des caractéristiques de conception du deuxième stade afin de lui donner de meilleures fonctionnalités et d'améliorer la pertinence des liens de causalité. Cela se traduit par une clarification des idées, par une identification plus précise des liens de cause à effet et par la recherche d'une appropriation par tous les membres de l'organisation des objectifs stratégiques traduits en indicateurs afin de favoriser les initiatives (Kaplan et Norton, 2001).

---

<sup>68</sup> KAPLAN R. S. et NORTON D. P. (2000), " The strategy focused organization: How balanced scorecard companies thrive in the new business environment ", *Harvard Business School Press*, 400 p.

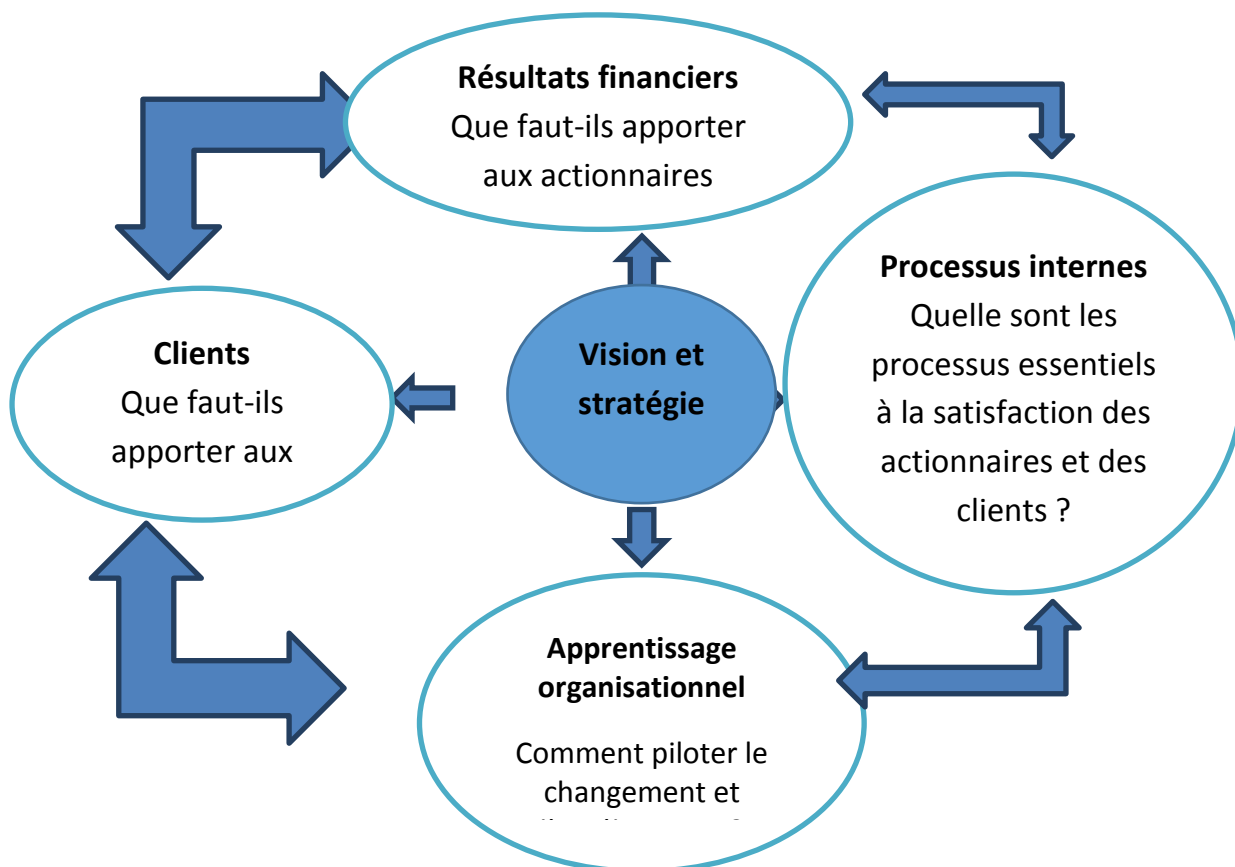
<sup>69</sup> KAPLAN R. S. et NORTON D. P. (2001), Comment utiliser le tableau de bord prospectif, Edition d'Organisation, Paris, 423 p.

Cette évocation de l'évolution historique du tableau de bord prospectif permet de comprendre le cheminement des écrits académiques qui au départ étaient principalement normatifs et descriptifs, puis qui sont devenus plus analytiques et précis et font maintenant appel à de nombreuses études quantitatives<sup>70</sup>.

### 2.1.2. Caractéristiques de tableau de bord prospectif

Kaplan et Norton présentent le tableau de bord prospectif comme un outil servant à formuler la stratégie, à la communiquer, à fixer des objectifs, à mettre en cohérence les initiatives des acteurs pour atteindre un objectif commun et à renforcer le retour d'expérience et le suivi de la stratégie

**Figure 07 : Le tableau de bord prospectif :**



**Source :** Kaplan R.S. et Norton D.P. ( 1996). The balanced scorecard. Harvard business school press. P.21

<sup>70</sup> COBBOLD I. et LAWRIE G. (2003), " The development of the Balanced Scorecard as a strategic management tool ", 2 GC Conference Paper, p 9

La carte stratégique est en effet le point central du système. Elle est l'expression des hypothèses stratégiques et définit les relations de cause à effet entre les mesures de résultats retenus et les déterminants de la performance. Pour Kaplan et Norton « Chaque mesure sélectionnée pour le tableau de bord prospectif doit être un élément d'une chaîne de relation de cause à effet exprimant l'orientation stratégique de l'entreprise ». L'établissement de cette carte nécessite un travail de fond plus que conséquent. La qualité du système de pilotage est directement dépendante de la pertinence et de la vraisemblance de la carte stratégique<sup>71</sup>.

### **Perspective financière :**

L'axe financier représente les objectifs à longs termes de l'entreprise. Kaplan et Norton proposent trois phases stratégiques financières croisées avec la situation de marché de l'entreprise (croissance, maintien, maturité / récolte) fournissant une gamme d'indicateurs.

Cette liste non-exhaustive doit être comprise comme un ensemble de domaines d'indicateurs, susceptibles d'être adaptés au contexte particulier de l'entreprise.

Cet axe reprend les grands indicateurs financiers classiques ; la nouveauté est dans la volonté de rattacher ces indicateurs financiers à la réalité clients (nouveaux clients, clients cibles, clients non rentables) ainsi qu'au processus de création des produits et services (recherche et développement, nouveaux produits et services)<sup>72</sup>.

De plus, Kaplan et Norton suggèrent d'adapter les indicateurs financiers à la phase du cycle de vie du secteur où évolue l'entreprise (croissance, maintien, maturité). Ces indicateurs permettent de déterminer si les intentions et la mise en œuvre de la stratégie contribuent à améliorer le résultat financier. En général, les objectifs financiers portent sur la rentabilité mesurée par le retour de capitaux engagés ou le bénéfice d'exploitation.

Trois objectifs financiers spécifiques guident la stratégie :

---

<sup>71</sup> KAPLAN R. S. et NORTON D. P. (2001), Comment utiliser le tableau de bord prospectif, Edition d'Organisation, Paris, 300 p.

<sup>72</sup> KAPLAN R. S. et NORTON D. P. (1998), " Le tableau de bord prospectif ", Editions des Organisations, traduit de : " The Balanced Scorecard " (1996), Harvard Business School Press, 200 p.

· **La croissance et la diversification du chiffre d'affaires**

L'entreprise pourra étudier le taux d'augmentation du chiffre d'affaires de nouveaux produits, de nouvelles applications, ainsi que sur de nouveaux clients, nouveaux marchés.

· **La réduction des coûts : amélioration de la productivité**

Une unité peut associer la croissance et la diversification de son chiffre d'affaires à l'amélioration de la productivité, la réduction des coûts unitaires, la diversification des circuits de ventes et la réduction des frais d'exploitation (les frais commerciaux, généraux et administratifs).

· **La stratégie d'utilisation de l'actif et d'investissement**

Les objectifs concernant la meilleure utilisation de l'actif peuvent porter sur l'amélioration des procédures d'investissement, à la fois pour accroître la productivité des projets d'investissement et pour accélérer le processus d'engagement des capitaux afin de réduire le temps de retour de ces investissements. En fait, le but est de réduire le cycle de trésorerie pour les investissements en capital matériel et immatériel.

**Perspective client :**

Au cœur de toute stratégie d'entreprise où il s'agit de lier les processus internes avec de meilleurs résultats se trouve la proposition de valeur faite aux clients. À partir d'exemples probants, Kaplan et Norton isolaient trois stratégies pour se différencier du marché<sup>73</sup> :

· **La supériorité produit** : l'entreprise pousse ses produits dans le domaine de l'inexpérimenté et de l'inconnu.

· **L'intimité client** : l'entreprise connaît les clients à qui elle vend ; les produits et les services dont elle a besoin.

· **L'excellence opérationnelle** : l'entreprise cherche à atteindre une combinaison de qualité, prix et facilité d'achat que nul ne peut égaler.

---

<sup>73</sup> KAPLAN R. S. et NORTON D. P. (1998), " Le tableau de bord prospectif ", Editions des Organisations, traduit de : " The Balanced Scorecard " (1996), Harvard Business School Press, 220 p.

Selon Kaplan et Norton les entreprises qui réussissent sont excellentes dans un des trois aspects et ont un niveau standard dans les deux autres. L'axe client permet à l'entreprise de définir les clients à cibler, comme la plupart des marchés sont composés de clients hétérogènes donc sensibles à différents critères, l'entreprise se doit de choisir une perspective prioritaire dans laquelle elle va exceller. C'est sur les clients (cible) que vont se concentrer les indicateurs du tableau de bord prospectif. L'axe client choisi est relié par sa partie supérieure à l'axe financier et par sa partie inférieure à l'axe des processus internes de la carte stratégique<sup>74</sup>.

### **Perspective processus internes :**

L'objectif de cet axe est de prendre en compte l'ensemble des processus internes, et en particulier l'innovation, la production et le service après-vente. A travers l'analyse des processus, c'est une vision transversale de l'organisation que l'on cherche à établir alors que la mise en avant de deux processus est souvent négligée dans l'analyse comptable des performances à savoir l'innovation et l'après-vente.

Concernant le processus d'innovation une première étape consiste à cerner le marché en identifiant les besoins nouveaux ou latents des clients. Se pose ensuite la question d'apprécier la performance de la recherche et développements, non seulement sur un plan opérationnel mais aussi quant à sa rentabilité.

Le processus après-vente peut avoir un impact très important sur la valeur ajoutée perçue par le client et peut être suivi à l'aide d'indicateur de coût, de qualité et de délai. Avec le développement de centre d'appel assurant le service après-vente des produits, de nouveaux indicateurs sont devenus accessibles permettant de piloter l'activité : nombre d'appels traités, durée moyenne et maximale avant le rappel d'un client dont on n'a pas pu traiter le cas immédiatement, pourcentage des cas traités à distance sans déplacement sur le site clients, coût du traitement de l'appel selon la complexité du cas, etc.

Chaque entreprise doit déterminer des indicateurs pertinents assurés dans le système d'information.

---

<sup>74</sup> KAPLAN R. S. et NORTON D. P. (2001), Comment utiliser le tableau de bord prospectif, Edition d'Organisation, Paris, 320 p.

Pour le pilotage du processus de production on retrouve les indicateurs classiques de qualité, coût et réactivité auxquels on adjoint selon l'activité des indicateurs spécifiques sur la stratégie d'approvisionnement (critères de choix des fournisseurs, pilotage des opérations de réception et de traitement des commandes), l'efficacité du cycle de production (ratio, temps utile de transformation sur temps total de production) ou encore le coût des activités calculé selon l'approche ABC<sup>75</sup>

### **Perspective apprentissage organisationnel :**

Nous avons vu comment la carte stratégique organisait les objectifs concernant les axes financiers, client et processus interne, nous allons désormais aborder le dernier axe. Pour les auteurs, les stratégies d'apprentissage et de développement sont le point de départ de tout changement durable à long terme. En pratique, nous distinguons trois types d'objectifs<sup>76</sup> :

- **Les compétences stratégiques** : les capacités et la connaissance nécessaires pour que le personnel soutienne la stratégie.
- **Les technologies stratégiques** : les systèmes d'information, les bases de données, les outils et le réseau nécessaire pour promouvoir la stratégie.
- **L'ambiance favorable à l'action** : les modifications culturelles nécessaires pour motiver, responsabiliser et faire en sorte que le personnel soit en phase avec la stratégie.

En traitant l'axe d'apprentissage après que les trois autres axes ont été définis, les dirigeants peuvent mettre en adéquation leurs objectifs en matière de ressources humaines, de technologies de l'information et de l'ambiance de travail avec les besoins de leur processus clés et la proposition de valeur faite au client. Ainsi une organisation qui désire augmenter la satisfaction client se doit d'exiger comme objectif la fidélisation de son personnel expérimenté pour ainsi maintenir la relation avec le client et procurer l'expérience « d'achat plaisir ». Pour Kaplan et Norton ceci implique une politique des ressources humaines adéquate ainsi qu'une formation

---

<sup>75</sup> KAPLAN R. S. et NORTON D. P. (1998), " Le tableau de bord prospectif ", Editions des Organisations, traduit de : " The Balanced Scorecard " (1996), Harvard Business School Press, 220 p.

<sup>76</sup> KAPLAN R. S. et NORTON D. P. (2001), " Le tableau de bord prospectif ", Editions des Organisations, traduit de : " The Balanced Scorecard " (1996), Harvard Business School Press, 230 p.

importante pour le personnel. Enfin, les auteurs insistent sur le fait que ces politiques doivent être complétées par des programmes d'évaluation en continu. Donc le tableau de bord prospectif devait contenir des indicateurs de satisfaction du personnel afin de reconnaître que le salarié est un véritable partenaire de la stratégie<sup>77</sup>.

Les quatre axes du tableau de bord prospectif (TBP) ne constituent pas un modèle statique et universel. Ils forment plutôt une toile de fond ou un cadre général d'analyse qui permet d'appréhender le système d'indicateurs de performance de l'entreprise dans un contexte de plus en plus concurrentiel où la performance ne se traduit plus seulement en terme de rendement financier. Il fournit également une articulation autour de la stratégie, essentielle à l'efficacité du système de mesure. Evidemment, chaque entreprise aura des indicateurs qui lui sont propres en fonction de ses objectifs, de ses stratégies et des diverses caractéristiques de son environnement. Pour ces raisons, le modèle ne spécifie pas les indicateurs que l'on doit retrouver dans chacun des quatre axes puisque ceux-ci seront très variables d'une entreprise à l'autre. Cependant, pour chacun des axes, Kaplan et Norton proposent des éléments de contenu qui permettront d'orienter les concepteurs. Ils identifient de grandes classes de déterminants de la performance qui devraient conduire à l'identification d'indicateurs de performance<sup>78</sup>.

---

<sup>77</sup> Eden p 236

<sup>78</sup> <sup>78</sup> KAPLAN R. S. et NORTON D. P. (1998), " Le tableau de bord prospectif ", Editions des Organisations, traduit de : " The Balanced Scorecard " (1996), Harvard Business School Press, 240 p.

**Tableau04 : Les catégories d'indicateurs de performance selon les axes du TBP**

<b>Axe</b>	<b>Déterminants de la performance à traduire en indicateurs</b>	<b>Exemples d'indicateurs</b>
<b>Financier</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Accroissement du chiffre d'affaires ;</li> <li>- Réduction des coûts et amélioration de la productivité ;</li> <li>- Utilisation de l'actif ;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Croissance des ventes ;</li> <li>- Pourcentage du bénéfice net ;</li> <li>- Rendement sur capital</li> </ul>
<b>Clients</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Part de marché ;</li> <li>- Conservation de nouveaux clients ;</li> <li>- Acquisition de nouveaux clients ;</li> <li>- Satisfaction des clients ;</li> <li>- Rentabilité par segment.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pourcentage des ventes réalisées auprès des clients existants ;</li> <li>- Pourcentage des ventes réalisées auprès de nouveaux clients ;</li> <li>- Degré de satisfaction des clients ;</li> <li>- Taux de retour des produits.</li> </ul>
<b>Processus internes</b>	<p>Qualité, réactivité, productivité, coût pour chacun des grands processus d'une entreprise, soit :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- L'innovation ;</li> <li>- La production ;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pourcentage des ventes réalisées avec des nouveaux produits ;</li> <li>- Temps de réponse aux appels de service ;</li> <li>- Coûts standards.</li> </ul>

<b>Apprentissage organisationnel</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Le potentiel des salariés ;</li><li>- Réorientation des compétences ;</li><li>- Capacités des systèmes d'information ;</li><li>- Alignement des objectifs individuels</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Taux de satisfaction des employés ;</li><li>- Argent investi en formation ;</li><li>- Disponibilité de l'information ;</li></ul>
--	---	--

En résumé, pour relever le défi de la compétitivité, il est essentiel que les entreprises disposent d'un système de mesure de rendement multidimensionnel. Le cadre d'analyse général du tableau de bord prospectif apparaît suffisamment complet pour évaluer les systèmes de mesure de la performance et proposer des pistes d'amélioration permettant éventuellement de piloter la performance des entreprises.

### **2.1.3. Fonctions de tableau de bord prospectif**

Le tableau de bord prospectif en tant qu'instrument de mise en œuvre de la stratégie a pour objectif de remplir trois fonctions<sup>79</sup> :

- Le tableau de bord prospectif a été conçu dans le but d'assurer un déploiement efficace de la stratégie. Ceci passe dans un premier temps par une communication claire de ses éléments à l'ensemble de l'organisation.
- Le déploiement d'une nouvelle stratégie suppose bien souvent des changements majeurs et par conséquent des adaptations substantielles de la structure, Pour encourager les collaborateurs à changer, des incitations doivent être mises en place.
- Le contrôle stratégique et l'adaptation continue de l'organisation aux changements de l'environnement ne sont pas possibles sans une mesure de sa performance et de celle de ses acteurs pendant un processus suivi et continu.

<sup>79</sup> GIARD V., BOITOUT-PAPPALARDO V. et BONMARCHAND P. (1996), " Apport de la simulation à la conception et l'interprétation de tableaux de bord et à la comptabilité de gestion ", *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 2, Vol. 1, mars, pp. 65-84.

### **Communiquer la stratégie :**

Déployer la stratégie est du ressort de la direction générale. Dans un marché changeant et très concurrentiel, la survie de l'entreprise dépend de la rapidité du processus d'alignement de la structure sur la stratégie et donc de la communication et l'appropriation de la stratégie par l'ensemble de l'organisation.

Ainsi, l'examen et la discussion périodique des éléments du tableau de bord prospectif permettent de mettre constamment l'accent sur les facteurs clés de succès d'une organisation et par conséquent de souligner les options stratégiques à suivre<sup>80</sup>.

Le tableau de bord prospectif permet ainsi d'orienter rapidement les actions d'une entreprise afin de tirer au mieux des opportunités et de contrecarrer certaines menaces. Il contribue de ce fait à rendre l'organisation davantage proactive que réactive car le tableau de bord prospectif fait appel à un langage opérationnel clair qui réduit les problèmes d'interprétation tant internes qu'externes.

### **Aligner les actions aux buts stratégiques :**

Communiquer la stratégie à tous les niveaux de l'entreprise ne suffit pas à son déploiement. Il convient de se pencher sur les habitudes et les motivations afin de changer les comportements et faire en sorte que l'ensemble de l'organisation mette en œuvre les options stratégiques définies,.

L'appropriation de la stratégie par les employés et le changement nécessaire de leurs comportements sont très difficiles dans les structures actuelles. Dans une économie où les structures s'aplatissent, où la pression sur les salaires existe, où les plans de carrière disparaissent, où la loyauté employeurs/employés s'effrite, il est difficile de demander aux collaborateurs de non seulement faire leur travail, mais également de s'adapter constamment.

Malgré toutes ces difficultés, le tableau de bord prospectif (TBP) mise sur la responsabilisation des acteurs. Différentes études de cas montrent que le TBP permet de supprimer les comportements opportunistes et d'accroître le degré de responsabilisation.

---

<sup>80</sup> FERNANDEZ A. (2000), Les nouveaux tableaux de bord des décideurs, 2 édition, Editions d'Organisation, Paris, 449 p.

Avec le TBP, les unités de gestion et les collaborateurs savent désormais ce que l'on attend d'eux et dans quelle mesure ils contribuent au processus de création de valeur. Par une meilleure communication, ils savent également la direction que suit l'organisation. Le tableau de bord prospectif laisse donc une place importante à l'homme et lui permet d'exploiter ses qualités. Ceci a pour effet de permettre un meilleur degré de responsabilisation<sup>81</sup>

---

<sup>81</sup> ERRAMI Y. (2004), " Les apports du *Balanced Scorecard* à la recherche de la performance ", *Actes de la journée de recherche* « La performance : de la mesure à l'action », CERMAT, Tours, 10 p.

**Mesurer la performance :**

Ce qui ne se mesure pas ne se gère pas pour plusieurs raisons, y compris le besoin pour l'être humain d'avoir des points de repère.

À ce jour, les systèmes d'évaluation de la performance ont mis davantage l'accent sur la performance externe, sur les mesures financières ou économiques telles que le ROI ou l'EPS. Or celles-ci ne se gèrent pas, elles n'expriment que la conséquence des décisions relatives aux trois dimensions de l'entreprise : le quoi, le qui et le comment

82

La dimension du "quoi" porte sur le portefeuille de produits/services : quel produit/service faut-il commercialiser ? Sur quel produit/service faut-il mettre l'accent ? Quel produit/service faut-il abandonner ? À quel prix faut-il vendre ?

Peut-on produire à ce coût ?

· La dimension du "qui" tente de mesurer la performance des différents marchés de l'entreprise, de ses différents segments de clientèle afin par exemple de mettre l'accent sur les créneaux les plus rentables ou sur ceux qui sont les plus prometteurs à moyen et long terme.

· La dimension du "comment" cherche à disséquer la performance des processus internes de création de valeur dans le but également d'opérer des choix : déterminer les processus à améliorer, à sous-traiter, à abandonner, à reconcevoir, répartir les activités entre les unités de gestion, déterminer le périmètre de responsabilité des unités de gestion et des collaborateurs.

Outre cette dimension de mesurer pour mieux gérer l'entreprise, mesurer la performance permet également de motiver les collaborateurs.

La fixation de cibles à atteindre accompagnée d'un système de récompenses ou de sanctions suffit déjà à accroître la motivation des collaborateurs.

Dans ce contexte, le tableau de bord prospectif devient un élément central du système d'évaluation et de motivation et représente un élément clé du système de pilotage de la performance.

**2.2. Avantages et inconvénients:**

---

<sup>82</sup>GERVAIS M. (2005), Contrôle de gestion, 8<sup>ème</sup> édition, Economica, Paris.

### **2.2.1. Les avantages du Balanced Scorecard**

Tout comme les tableaux de bord français, les objectifs du BSC sont d'adapter le contrôle de gestion à la complexité du monde contemporain en élaborant des outils de gestion qui déclinent la stratégie et permettent un pilotage concret de l'activité de l'organisation. Telles sont finalement les missions fondamentales du contrôle de gestion.

Il est inutile de rappeler que la mise en place d'un BSC doit être précédée d'un travail de réflexion stratégique. Afin de construire un tableau de bord équilibré, cette réflexion stratégique doit se matérialiser par l'identification claire de missions, d'objectifs, facteurs clés de succès et de facteurs clés d'échec ainsi que de variables d'actions et de résultats<sup>83</sup>

- **Un nouveau point de départ: la remise en cause de la prédominance des mesures financières**

Le BSC insiste sur la nécessité de compléter les mesures financières par des indicateurs opérationnels et ou qualitatifs : indicateur de qualité, de maîtrise des délais, de satisfaction des clients, de développement de compétence, etc...

- **Vers une communication claire du plan stratégique de l'entreprise**

La structure, quelque peu contraignante du BSC ,force le management à formuler un plan stratégique qui peut être mis en œuvre. Par le passé, les plans stratégiques ont souvent davantage ressemblé à des fresques inachevées plutôt qu'à des plans d'action.

Comme on l'a souligné précédemment , un plan stratégique clair et bien structuré peut être plus facilement communiqué à l'ensemble de l'organisation, qui devrait de son côté être davantage disposé à se l'approprier. En effet, au-delà des mesures d'incitation, les collaborateurs recherchent à "matérialiser" le plan stratégique afin d'en faire chacun son instrument de conduite et de changement.

- **Le BSC, outil de création de valeur grâce à ses variables d'action et de résultat**

La transparence de la création de valeur est sans aucun doute un apport majeur du BSC et la représentation des interrelations entre les variables d'action et les variables

---

<sup>83</sup> IRIBARNE P. (2006), Les tableaux de bord de la performance, 2<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, 271 p.

de résultat permettent non seulement de responsabiliser, mais également d'identifier des sources d'amélioration notables.

- **Le BSC, processus de sélection des infos**

Le tableau de bord équilibré ne délivre pas d'informations exhaustives sur la marche de l'entreprise, mais a l'avantage de se focaliser sur le suivi des points clés de la gestion, l'entité concernée.

En effet, le BSC est un instrument précieux pour sélectionner les informations utiles permettant au manager de piloter la mise en œuvre des choix stratégiques.

- **Vers des choix d'indicateurs guidés par la stratégie**

Au-delà des avantages liés à ses fonctions propres, le BSC facilite également la mise en place d'autres instruments modernes de management, tels que la DPO (direction par objectifs), le benchmarking, le management de la qualité totale (TQM) et le salaire au mérite (performance-related pay).

La conception de systèmes de récompense est un domaine vaste et compliqué. Outre le problème de la mesure de la performance du management, les systèmes doivent récompenser les décisions qui ont à la fois des retombées financières favorables et des retombées stratégiques désirables. En utilisant des indicateurs du BSC comme élément de base du système de récompense, le management évite les effets contre productifs et s'assure que les décisions prises s'inscrivent dans le cadre stratégique défini. Ceci est un énorme avantage par rapport aux systèmes d'incitations où les collaborateurs sont récompensés en fonction de performances financières sans réellement savoir si l'augmentation de revenu est générée en concordance avec la stratégie de l'entreprise.

Le BSC facilite également la mise en oeuvre du benchmarking puisqu'il identifie les éléments qui affectent principalement la performance d'une entreprise et qui par conséquent doivent faire l'objet de comparaisons externes et internes. Jusqu'à aujourd'hui, le benchmarking s'est trop souvent contenté de comparer des mesures disponibles plutôt que de mettre l'accent sur les mesures qui influencent le destin des entreprises. L'attachement du BSC à la stratégie de l'organisation évite ce genre de problème<sup>84</sup>.

---

<sup>84</sup> BOURGUIGNON A., MALLERET V. et NORREKLIT H. (2002), " L'irréductible dimension culturelle des  
121

### **2.2.2. Les inconvénients du Balanced Scorecard:**

Le BSC ne satisfait pas tout le monde. Atkinson, Waterhouse et Wells (1997), par exemple, soulignent que le BSC en tant que système de mesure de la performance devrait davantage mettre l'accent sur les engagements de l'entreprise envers ses différentes parties prenantes et contrôler les variables qui matérialisent ses engagements contractuels. A leur avis, le BSC présente les deux inconvénients suivants<sup>85</sup> :

- il met trop l'accent sur le suivi de la contribution des collaborateurs et des fournisseurs et pas suffisamment sur l'importance des aspects intangibles,
- il exclut l'environnement externe comme dimension importante ayant un impact sur la performance de l'entreprise.

La première critique est quelque peu surprenante à l'heure où l'on cherche à rétablir le rôle de l'homme au sein de l'entreprise et d'en faire un avantage concurrentiel. Dans ce contexte, la responsabilisation apparaît comme un des éléments qui déterminent le destin des entreprises.

Cependant, lorsque la performance des entreprises dépend davantage d'éléments exogènes qu'endogènes, on comprend le sens de la seconde critique formulée par Atkinson (1996). Certaines entreprises y ont remédié et l'on rencontre fréquemment des BSC comprenant une cinquième perspective appelée "Environnement".

Cette perspective réunit les éléments clés hors contrôle qui influencent les variables d'actions et de résultats de l'entreprise. Cette adaptation est louable et permet à la fois de renforcer le processus de responsabilisation et d'accroître l'apprentissage organisationnel par l'ajout d'éléments clés dans le modèle d'entreprise.

La limite du BSC est essentiellement culturelle. Toutes les entreprises ne sont pas prêtes à communiquer, à tous les niveaux de la hiérarchie, leurs objectifs visés comme ceux réalisés. Les anglosaxons sont plus enclins à pratiquer la transparence que les latins. Les entreprises les plus utilisatrices sont donc les grandes entreprises américaines

---

instruments de gestions : l'exemple du tableau de bord et du balanced scorecard ", *Comptabilité Contrôle Audit*, mai, Numéro spécial, pp. 7-32.

<sup>85</sup> BERLAND N. (2004), *Mesurer et piloter la performance*, Editions de la Performance, avril, 230 p.

Et, à nouveau, faut il expliquer que le développement du BSC, est lent du fait que nous possédons un outil très semblable sur bien des aspects : les tableaux de bord. Avec le BSC comme le tableau de bord, nous assistons à un grand effort pour adapter le contrôle de gestion à la complexité du monde contemporain. La confrontation des tableaux de bord et du BSC montrerait surtout que ces outils de gestion sont des constructions qui ont une histoire et qui ont été développées dans des contextes socio-économiques différents. Ainsi, certes ces instruments sont transposables mais il serait plus judicieux, avant toute adaptation automatique du BSC, de comprendre les raisons et les conditions de sa création et seulement après de nous enrichir de ces différences mutuelles<sup>86</sup>

### **2.2.3. Conseils quant à la mise en place du Balanced Scorecard**

Malgré le nombre restreint d'expériences effectuées avec le BSC, cet instrument semble présenter suffisamment d'avantages pour inciter le management à s'y intéresser. Voici donc résumé sa mise en place:

- **La conception et la mise en oeuvre de cet instrument.**

La mise en place d'un BSC n'est pas un problème ponctuel que l'on résout, mais un système qui va vivre et qui doit se modifier en fonction des changements de l'entreprise et de son environnement. De plus, l'organisation en tant que telle apprend autant du processus que de l'instrument. Concevoir cet instrument est une chance unique de mettre sur pied des projets qui fédèrent, qui rassemblent. On ne peut pas s'approprier un instrument de réflexion stratégique, de pilotage et de contrôle si l'on n'a pas participé à sa définition.

Sa conception et sa mise en oeuvre ne doivent pas être confiées au département de comptabilité et de contrôle car il risque de privilégier le contrôle financier et d'oublier la dimension stratégique.

Le processus de conception et de mise en place d'un BSC apporte souvent plus que le produit final. En effet, le cadre de réflexion stratégique proposé par Kaplan & Norton remet en cause tous les éléments stratégiques de l'organisation. Pour pouvoir bien profiter de cette nouvelle approche, il est nécessaire de laisser le temps à l'organisation

---

<sup>86</sup> BOURGUIGNON A., MALLERET V. et NORREKLIT H. (2002), " L'irréductible dimension culturelle des instruments de gestions : l'exemple du tableau de bord et du balanced scorecard ", *Comptabilité Contrôle Audit*, mai, Numéro spécial, p15

de se mobiliser et de réfléchir aux raisons de son existence et à sa place dans l'environnement concurrentiel.

- **La combinaison des variables d'action et de résultat.**

Une variable de résultat, comme par exemple le degré de satisfaction des clients sans une variable d'action comme le taux de défectuosité des produits n'est pas de grande utilité. Le but du BSC permet non seulement de signaler un problème, de susciter la réflexion et l'innovation, mais également d'identifier des leviers d'action. Constaté sans pouvoir agir n'a pas beaucoup d'intérêt.

- **Une communication claire de l'objectif de l'instrument**

Le BSC est-il un instrument avant tout de réflexion stratégique? Est-ce un instrument de mesure de la performance des unités de gestion? Est-ce un instrument de mesure de la performance des managers? Ou s'agit-il d'un instrument qui remplit toutes ces fonctions?

Finalement, le BSC n'est qu'un instrument! Par analogie avec le pilotage d'un avion, il ne remplace ni le pilote ni l'avion. Parfois, il faut avoir le courage de le reconnaître et remplacer le pilote, l'avion ou les deux à la fois avant de se préoccuper du cockpit<sup>87</sup>.

### **2.3 : La mise en œuvre d'un tableau de bord prospectif**

#### **2.3.1 La contingence de tableau de bord prospectif**

De nombreuses études ont montré que les systèmes de contrôle de gestion subissent un ensemble de facteurs de contingence. Un tour d'horizon de la littérature va être présenté en considérant successivement : l'incertitude de l'environnement, le cycle de vie des produits, la technologie, la taille de l'entreprise et les rapports de pouvoir. Dans chacun de ces cas, nous serons amenés à comparer les atouts et les limites du tableau de bord prospectif au regard des autres outils disponibles (budgets, tableaux de bord non stratégiques, etc.)<sup>88</sup>.

De nombreux travaux ont mis en avant l'incertitude de l'environnement comme une variable contingente, déterminante dans le choix d'un outil de gestion.

---

<sup>87</sup> IRIBARNE P. (2006), Les tableaux de bord de la performance, 2<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, 271 p.

<sup>88</sup> CAUVIN E. et BESCOS P.-L. (2005), " Les déterminants du choix des indicateurs dans les tableaux de bord des entreprises françaises : une étude empirique ", *Finance Contrôle Stratégie*, Vol. 8, N° 1, mars, pp. 5-25.

Selon Gordon et Narayanan (1984), un environnement perçu comme incertain appelle des structures organiques qui privilégient la recherche d'informations externes et de nature non financière. Bescos et al., (2003) considèrent que les budgets dans un environnement turbulent ne peuvent être utilisés comme un instrument de mise en œuvre d'objectifs stratégiques. Gignon-Marconnet (2003) pense qu' « une gestion budgétaire très contraignante ne conviendrait pas à des environnements incertains ». De même, Berland (1999) suppose que lorsque l'entreprise se trouve dans un environnement incertain, il lui est difficile d'établir des prévisions fiables et donc que la fixation d'objectifs budgétaires devient un exercice très difficile, voire impossible. Gul (1991) arrive également à la conclusion que dans un environnement incertain, la performance est accrue si les gestionnaires utilisent un système de contrôle de gestion plus sophistiqué que les budgets. Toutefois, le tableau de bord prospectif dans sa forme générique est-il assez complet pour prendre en compte la variable environnement ? D'après Atkinson et al., (1997) et Oyon et Mooraj (1998), le tableau de bord prospectif exclurait l'environnement externe comme dimension importante ayant un impact sur la performance de l'entreprise. Pour pallier cet inconvénient, certaines entreprises mettent en place un cinquième axe « environnement ». Mais d'autres travaux aboutissent à des conclusions qui préconisent plutôt l'utilisation des budgets en environnement incertain. Ainsi, Hopwood (1974) estime que ce n'est pas en environnement stable que les entreprises ressentent le besoin d'établir un budget – ce qui serait un exercice relativement facile – mais en environnement complexe et incertain. Dans le même ordre d'idée, Ezzamel (1990), constate sur le terrain que le recours au budget, pour évaluer la performance, est accru lorsque l'environnement devient incertain. Toutefois cela reste un point de vue minoritaire et il semble que le tableau de bord prospectif soit plus adapté que les budgets en environnement incertain.

Le cycle de vie des produits est composé de quatre phases : l'apparition, la croissance, la maturité et le déclin (Sizer, 1989 ; Wilson, 1991 ; Drury, 1994). Selon Merchant (1994), les organisations avec des produits majoritairement en phase d'apparition, ont tendance à utiliser moins d'outils de contrôle financier traditionnel, comme les budgets, et sont plus disposées à se tourner vers des outils ayant des indicateurs non financiers, prenant en compte les performances futures. Hoque et James (2000), à la

suite d'une enquête réalisée auprès de 66 entreprises australiennes, ont également montré que les organisations ayant des produits en phase d'apparition avaient plus tendance à utiliser des outils comme le tableau de bord prospectif<sup>89</sup>.

La technologie peut également avoir une influence sur le choix d'un système de pilotage. En effet, pour décliner sa stratégie à tous les niveaux, l'entreprise va avoir un grand besoin d'informations. Il faut donc que ce changement de mentalité puisse s'appuyer sur une évolution des systèmes d'information (Chiapello E. et Delmond M. H., 1994). Edwards (2001) indique que les entreprises qui mettent en place un outil tel que le tableau de bord prospectif sont aussi souvent celles qui utilisent des outils informatiques intégrés de type Enterprise Information System (EIS) ou Progiciel de Gestion Intégré (ERP en anglais), car cela leur permet d'avoir en temps réel de l'information sur leurs différents indicateurs. Saulpic et Ponsard (2000), constatent que l'enjeu associé aux aspects purement informatiques (interconnexion des systèmes) est très important car, selon eux, il faut sans cesse naviguer entre deux extrêmes : soit se contenter du « papier crayon » (ou logiciel de type Excel), ce qui semble suffisant quand on utilise comme système de gestion les budgets, ou bien « mettre le paquet » (logiciels de type EIS ou ERP).

Dans l'analyse des relations entre tableau de bord prospectif et taille de l'entreprise, il y a deux courants de pensée antagonistes. Le premier courant défend l'idée que la complexité des systèmes de gestion est positivement corrélée à la taille de l'entreprise (Merchant, 1981 ; Hoque et James, 2000 ; etc.). Ainsi, comme Hoque et James (2000) l'ont démontré, ce sont les plus grandes entreprises qui ont mis en place des systèmes de mesure de la performance proches du tableau de bord prospectif. De même, plus la taille de l'entreprise est grande, plus le recours à des indicateurs de performances non financières serait important (Germain, 2003).

Le deuxième courant, quant à lui, reconnaît également l'effet de taille sur les choix en matière de contrôle de gestion, mais aboutit à des conclusions différentes (Lawrence et Lorsch, 1967 ; Bescos et al., 2003). Selon ces auteurs, plus la taille de l'entreprise est importante, plus elle met en place un système de gestion de type administratif avec

---

<sup>89</sup> CHIAPELLO E. et DELMOND M. H. (1994), " Les tableaux de bord gestion, outils d'introduction du changement ", *Revue Française de Gestion*, janvier-février, N° 97, pp. 49-58.

un recours supérieur à l'établissement de budgets. De même, lorsque l'entreprise se développe, des problèmes comme la contrôlabilité, la coordination et la communication apparaissent. Le recours au budget serait donc une procédure formalisant, permettant de réduire ces problèmes<sup>90</sup>.

La forme de pouvoir n'est pas non plus sans effet sur le choix d'un outil de pilotage. Le contrôle extérieur semble accroître la formalisation et la centralisation (Reimann, 1973 ; Holdaway et al., 1975). Un outil favorisant le déploiement stratégique comme le tableau de bord prospectif serait plus adapté aux organisations à système d'autorité simple et centralise que le tableau de bord « à la française », étant donné que ce dernier repose sur une conception plus politique de la stratégie (Epstein et Manzoni, 1998). A l'inverse, le tableau de bord « à la française » paraît plus adapté pour des organisations où le pouvoir est diffus et où chaque niveau hiérarchique et chaque service désire garder une zone de liberté (Errami, 2004)<sup>91</sup>.

### **2.3.2. Déployer le Balance Scorecard dans l'organisation:**

Une fois que le BSC est réalisé, il faut le déployer. C'est un problème qui n'est pas simple car il se déploie mécaniquement de façon « top/down » du haut de la hiérarchie vers le bas. Là, deux difficultés peuvent apparaître.

Tout d'abord, il faut informer l'ensemble de la hiérarchie et ensuite il faut que celle-ci ait une vision partagée et globale du BSC. Cela passe par la communication. Ensuite, il faut adapter le BSC aux unités opérationnelles. Le lien entre les mesures opérationnelles locales et les indicateurs stratégiques associés aux objectifs n'est pas toujours évident<sup>92</sup>.

#### **A- Les différentes stratégies:**

Plusieurs stratégies peuvent être mises en œuvre pour assurer un bon déploiement du BSC<sup>93</sup> :

---

<sup>90</sup> MENDOZA C. et BESCOS P.-L. (1999), " Contrôle de gestion, qualité des informations pour la prise de décision et facteurs de contingence ", *In Actes du 20e Congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Bordeaux, mai, pp. 5-7.

<sup>91</sup> ERRAMI Y. (2004), " Les apports du *Balanced Scorecard* à la recherche de la performance ", *Actes de la journée de recherche « La performance : de la mesure à l'action »*, CERMAT, Tours, 10 p.

<sup>92</sup> KAPLAN R. S. et NORTON D. P. (1993), " Putting the balanced Scorecard to work ", *Harvard Business Review*, Vol. 71, N° 5, september-october, pp. 134-147.

<sup>93</sup> KAPLAN R. S. et NORTON D. P. (1996), " Linking the Balanced Scorecard to Strategy ", *California management Review*, Vol. 39, N° 1, pp. 53-79.

**1- La définition des objectifs et des mesures:**

La définition des objectifs et des mesures des unités opérationnelles. C'est-à-dire comment traduire localement la vision stratégique globale de l'organisation Kaplan & Norton suggèrent plusieurs pistes de réflexion.

Une première voie est de déléguer la définition des objectifs concernant certaines perspectives aux opérationnels. La direction générale a dans un premier temps définit les perspectives des axes financiers et clients ; elle a ensuite délégué aux niveaux hiérarchiques suivant la définition des perspectives processus et apprentissage opérationnel. Ce qui leur a permis de s'impliquer à part entière dans le projet.

Une autre solution est de définir des BSC d'équipes en prenant comme définition le BSC au niveau hiérarchique supérieur et en axant les mesures sur le niveau local. Certaines entreprises peuvent définir des BSC individuels pour chaque salarié.

**2- Les initiatives stratégiques:**

Elles ont deux caractéristiques fondamentales :

Elles doivent contribuer à l'atteinte d'un ou plusieurs objectifs du BSC. Kaplan & Norton préconisent ainsi de passer au crible l'ensemble des grands projets de l'entreprise pour ne retenir que ceux qui correspondent à ce critère puis de s'interroger sur la nécessité d'en définir de nouveaux afin de couvrir l'ensemble des objectifs stratégiques.

Elles impliquent un grand nombre d'acteurs dans l'organisation et font une large part au pouvoir d'imagination et de proposition des opérationnels. Au travers des initiatives stratégiques, c'est le déploiement et l'appropriation de la stratégie dans toute l'organisation qui sont visés. Chaque unité devra ainsi définir ses propres initiatives stratégiques dont la formulation comprendra le rappel d'objectifs clairement identifiés, la mesure de ces objectifs, la valeur cible à atteindre et le programme d'actions associé.

**3- Couplage avec la rémunération des cadres dirigeants:**

Pour renforcer l'application de la stratégie et motiver les membres de l'organisation, Kaplan & Norton conseillent d'utiliser le BSC comme outil d'évaluation et de

rémunération au moins pour les cadres dirigeants. Ce couplage ne doit pas cependant être effectué sans prudence d'après eux. Il vaut mieux attendre que le BSC ait « mûri » dans l'organisation et ait trouvé sa forme adaptée après quelques mois d'existence.

#### **4- Le lien avec le budget:**

Pour faire du BSC un outil de gestion au quotidien, Kaplan &

Norton préconisent d'établir enfin un lien direct entre cet outil et la procédure budgétaire selon quatre étapes :

- lors de la définition des objectifs.
- dans le cadre des initiatives stratégiques, qui permettent de définir les priorités d'allocation de ressources.

Enfin, en articulant budget et stratégie. Le budget devient une déclinaison à court terme de la stratégie en intégrant les quatre perspectives et permet d'établir des jalons dans la progression vers les objectifs à long terme<sup>94</sup>.

**En conclusion** Il est inutile de rappeler que la mise en place d'un tableau de bord prospectif doit être précédée d'un travail de réflexion stratégique. Afin de construire un tableau de bord équilibré, cette réflexion stratégique doit se matérialiser par l'identification claire de missions, d'objectifs, facteurs clés de succès et de facteurs clés d'échec ainsi que de variables d'actions et de résultats

---

<sup>94</sup> MENDOZA C., DELMOND M. H., GIRAUD F. et LÖNING H. (2002), " Tableaux de bord et balanced scorecards ", Edition Revue Fiduciaire, Paris, 248 p.

### **Conclusion**

La littérature était faite de plusieurs conceptions du tableau de bord. Ce dernier y est présenté comme un outil d'aide à la décision, ou bien un instrument de gestion se conformant à une organisation de type pyramida, structuré sur la logique objectifs-variables clés-indicateurs, et orienté vers le pilotage à distance des responsabilités déléguées.

On distingue entre le tableau de bord de gestion des centres de responsabilités et le tableau de bord de la direction générale. Pour le premier, son appellation renvoie à des documents présentant une information dynamique. L'information présentée doit mettre en perspective les résultats obtenus par rapport à des références. Il peut être défini comme un outil d'aide au pilotage des unités décentralisées. Suivant le principe gigogne d'agrégation des informations, celles-ci sont consolidées de niveau en niveau jusqu'à la direction générale. Ce document est établi souvent par le service central de contrôle de gestion, il permet de suivre, d'une part, les performances économiques, et d'autre part, un certain nombre d'analyses essentielles comme celle de l'exécution du plan, du budget, des investissements et des effectifs.



# **CHAPITRE III**

**La PME; une gestion spécifique**

**Introduction :**

L'environnement actuel est marqué par des turbulences technologiques et économiques, sa diversité et sa densité rendent plus complexe et plus incertain le pilotage des entreprises, pour maîtriser ces phénomènes, les PME doivent adapter leurs structures et leurs modes de fonctionnement tout en assurant un système d'information plus efficace et plus conséquent,

La littérature rassemble un grand nombre d'ouvrages et d'articles lesquels explique comment le contrôle de gestion se concevra et s'exécutera davantage. Il est supposé de façon implicite que ces instruments et outils de contrôle de gestion sont importants pour diriger une entreprise avec succès. Bien que ces modèles soient généralement élaborés sans toujours tenir compte de la taille de l'entreprise, nous avons remarqué à travers cette littérature que ses auteurs les conçoivent en pensant au concept de la grande entreprise, 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.

Le rôle du contrôle de gestion dans une PME est aussi important que dans une grande entreprise, mais il ne faut pas la considérer comme une grande entreprise en miniature.

L'objet de ce chapitre consiste principalement à identifier et à analyser la diffusion des pratiques de contrôle de gestion des petites et moyennes entreprises algériennes, nous allons définir la PME algérienne, ses spécificités ainsi que les différents outils de contrôle de gestion recensés par les chercheurs dans ce domaine.

**Section01 : la pme algérienne ; réalité et importance**

Depuis une dizaine d'années, l'Algérie vit une transformation radicale de son environnement économique. L'engagement résolu du pays dans la voie de l'économie de marché libère les énergies entrepreneuriales; une forte dynamique économique est enclenchée caractérisant un développement important et rapide de la PME. Les jeunes PME évoluent dans un environnement particulièrement turbulent, notamment à cause d'une transition encore inachevée et d'une intégration rapide dans l'économie mondiale. L'objectif de cette section est de nous interroger sur les options stratégiques possibles pour les PME face à la menace de la mondialisation. Nous présenterons en premier lieu une définition de la PME algérienne et les différentes étapes de son évolution.

Enfin, nous exposerons la politique nationale en faveur de la PME (les mécanismes de soutien, de création, de suivi et d'amélioration de ses capacités managériales) et ceci pour pouvoir assurer sa continuité.

**1.1 : Aperçu sur la pme algérienne****1.1.1. Définition de la pme en Algérie :**

Selon les articles n=°4, 5,6et7 de la loi d'orientation sur la promotion de la petite et moyenne entreprise(PME) :

➤ 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 (250) personnes,
- dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 2 milliards de dinars ou dont le total du bilan annuel n'excède pas 500 millions de dinars.
- et qui respecte les critères d'indépendance.

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 est celle du dernier exercice comptable clôturé.
- 2 - seuils pour la détermination du chiffre d'affaires ou pour le total du bilan ceux af-

férent au dernier exercice clôturé de douze mois.

3 - 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 PME.

- La moyenne entreprise est définie comme une entreprise employant 50 à 250 personnes et dont le chiffre d'affaires est compris entre 200 millions et 2 milliards de Dinars ou dont le total du bilan annuel est compris entre 100 et 500 millions de Dinars.
- La petite entreprise est définie comme une entreprise employant de 10 à 49 personnes et dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 200 millions de Dinars ou dont le total du bilan annuel n'excède pas 100 millions de Dinars.
- La très petite entreprise (T.P.E.), ou micro-entreprise, est une entreprise employant de 1 à 9 employés et réalisant un chiffre d'affaires Inférieur à 20 millions de Dinars ou dont le total du bilan annuel n'excède pas 10 millions de Dinars.<sup>97</sup>

### **1.1.2 L'environnement des affaires en Algérie :**

Le cadre institutionnel algérien a connu un changement profond depuis 1962(date de l'indépendance de l'Algérie). Après 20 ans de prédominance du secteur public en Algérie, sous la devise de « l'industrie industrialisante », l'Etat,unique propriétaire et entrepreneur, accorde au secteur privé un rôle complémentaire en 1982 dans certaines activités, avec un niveau d'investissement très limité.

La liberté d'investir n'a été consacrée qu'en 1993 par le code des investissements, qui a accordé des avantages substantiels au profit les investisseurs. En 2001,des textes majeurs ont été adoptés encourageant le développement de l'investissement privé (national et étranger). Des mesures ont été prises se traduisant par une baisse significative des taxes, des redevances fiscales et des charges sociales, ainsi qu'un assouplissement des procédures administratives de création d'entreprises. Une Agence Nationale de Développement des Investissements (ANDI) a été créée en 2001 pour faciliter

---

<sup>97</sup>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.),

l'application des nouvelles dispositions tout en offrant des avantages aux nouveaux investisseurs (exonérations fiscales, mise en relation avec d'autres administrations...). Si le cadre réglementaire assoupli a permis l'essor du secteur privé, la réforme de l'administration, du droit des affaires, de la fiscalité reste inachevée et trop lente pour répondre aux impératifs de la nouvelle structure de marché ; la lourdeur et la complexité des formalités administratives rebutent encore un bon nombre d'entrepreneurs qui sont confrontés à de nombreux problèmes pratiques. (Rapatriement des gains pour les étrangers, l'accès au foncier, accès au financement, etc.)

Le secteur bancaire quant à lui est caractérisé par une petite taille et reste largement dominé par le secteur public. Il a jusqu'ici bénéficié du soutien de l'Etat ; ses pertes sur les prêts aux entreprises publiques ont représenté 4,3% du PIB annuellement, de 1991 à 2005. De ce fait, l'Etat a procédé à plusieurs reprises à des restructurations financières et des assainissements.

L'historique des banques algériennes les pousse aujourd'hui à une prudence excessive dans la politique de crédit, ce qui prive la majorité des PME d'accès aux ressources financières tout en pénalisant leur croissance. Les banques privées quant à elles ont des capitaux très faibles et restent très méfiantes vis-à-vis des nouvelles entreprises. Avec la promulgation de nouveaux textes de loi sur la privatisation, les banques publiques peuvent aujourd'hui ouvrir leur capital jusqu'à 100% et accéder à une reprise totale par les investisseurs privés. Le secteur des assurances connaît un regain d'activités depuis la dernière décennie, une dizaine de compagnies privées ont été créées, sans compter les agences qu'elles ont agréées, mais leur activités sont encore en dessous des possibilités du marché, en grande partie à cause d'un environnement institutionnel encore trop instable.

Le développement des banques non étatiques et la réforme amorcée du secteur bancaire ont toutefois permis une croissance rapide de la part des crédits au secteur privé, qui ont augmenté de 63% de 1999 jusqu'en 2002<sup>98</sup>.

Le recours à l'autofinancement externe et informel reste toutefois très élevé chez les PME, ce qui dénote une certaine faiblesse de la bancarisation de l'économie. Cette faiblesse met en évidence des problèmes plus structurels, notamment la lourdeur des services bancaires et le renforcement de l'économie informelle, qui représente 30% de

---

<sup>98</sup> Banque d'Algérie Rapport 2003

l'activité globale selon le CNES (Conseil National Economique et Social). Les entreprises privées ont tendance à ne pas déclarer la totalité de leurs activités à cause du système fiscal inadéquat qui les contraint à éviter le système bancaire car il constitue un contrôle a posteriori.<sup>99</sup>

### **1.1.3. PME et développement :**

#### **•une pluralité des structures d'appui à la pme**

Plusieurs structures sont impliquées dans la création et le développement des PME, on note :

- Le Conseil National de l'Investissement ayant pour mission d'établir la stratégie de développement de l'investissement et même les formalités d'accès aux avantages prévus par la réglementation. Il propose aussi la création d'organismes et d'instruments financiers appropriés au financement de l'investissement;
- L'Agence Nationale de Développement de l'Investissement est appelée à être représentée dans l'ensemble des provinces du pays. Elle a pour tâche essentielle le développement et le suivi en matière d'investissement, dans le cadre d'une démarche décentralisée et moins basée sur l'octroi des avantages. Elle contribue à alléger les démarches administratives relatives au lancement des projets d'investissement à travers un guichet unique décentralisé au niveau local. Ce dernier regroupe l'ensemble des administrations concernées par l'investissement. Il est doté de pouvoirs réels pour fournir toutes les prestations nécessaires à la concrétisation des investissements. Cette agence gère en collaboration avec le Conseil National d'Investissement, le Fonds d'appui à l'investissement, qui est destiné pour la prise en charge des dépenses partielles ou globales engagées pour l'amélioration des infrastructures environnantes de l'investissement (arrivées d'électricité, de gaz, d'eau, les routes, les réseaux d'assainissement). Ce fonds est consacré particulièrement aux projets localisés dans les zones à développer et ceux soumis à convention;
- L'agence nationale de développement de la PME, créée en 2005 comme instrument de mise en œuvre de la politique nationale de développement de la PME;

---

<sup>99</sup> Communications au colloque international : Gouvernance et développement de la PME, Alger, juin 2003

- Les Directions des provinces comme sources d'informations;
- Les centres de facilitation en tant que structures d'accompagnement, d'encadrement, d'appui et d'orientation des porteurs de projets. Il s'agit de leur offrir un guichet unique approprié afin de les aider en matière de formalités administratives dans la phase de création de leurs entreprises et réduire le délai de création d'entreprises;
- Le fonds de garantie des crédits aux PME; ayant une garantie qui varie de 10% à 80% de la perte nette assumée par les banques;
- La caisse de garantie des crédits d'investissements des PME;
- Le conseil national consultatif pour les PME, dont la principale fonction est la concertation;
- Le conseil national de sous-traitance, comme instrument d'intégration économique. Il pilote quatre Bourses Régionales de Sous-traitance et du Partenariat, créées lors de la convention Algérie PNUD/ONUDI, dans l'objectif d'établir une banque de données industrielles sur la sous-traitance des entreprises. A cet effet, ces bourses constituent un espace d'information et d'animation pour les PME;
- Les pépinières d'entreprises en tant que structure d'accueil et de développement des entreprises naissantes.

Les nouvelles stratégies d'intervention vis-à-vis de la PME au Maghreb : cas de l'Algérie

D'autres structures dont les principes et les avantages diffèrent, consolident le dispositif de création d'entreprise :

- Agence Nationale pour le Soutien de l'Emploi des Jeunes créée en 1997, contribue au soutien à la création et au financement de la micro-entreprise par des jeunes âgés de moins 35 ans;
- La Caisse Nationale d'Assurances Chômage intervient dans le financement des porteurs de projet âgés de 35 à 50 ans;
- L'Agence Nationale de Gestion du Micro-crédit, a été mise en place le 16 décembre 2003 pour appuyer la création d'entreprise<sup>100</sup>.

---

<sup>100</sup> Belmihoub, C. Le comportement de l'entrepreneur face aux contraintes institutionnelles : approche à partir de données d'enquêtes et de panels sur la PME privée en Algérie, Édition CREAD, 2006. p. 3.

**1.1.4. Les étapes de l'évolution de la PME en Algérie :****1. La première phase, de 1963 à 1988 :**

De 1963 à 1988 : cette étape est caractérisée par un système législateur qui décourage l'expansion des petites et moyennes entreprises privées tout en favorisant la création d'un nombre considérable d'entreprises publiques, en raison de l'expansion réduite du secteur privé et cela grâce à la pression fiscale et aux politiques protectionnistes par la fermeture des portes de commerce international, résultant d'un manque de clarté en vue du secteur privé et l'absence de toute vision politique claire envers ce secteur. Les circonstances étaient favorables à l'émergence et la prospérité des activités commerciales ainsi que les services dans le domaine de l'industrie (alimentaire, habillement, chimiques, les matières plastiques et des matériaux de construction)<sup>101</sup>.

La loi du 21/08/1982 était délivrée, afin d'encadrer et dirigé le secteur des petites et moyennes entreprises qui a tenté de leur fournir des installations telles que:

- Le droit de transférer des devises sur l'obligation pour les moyens de production et, dans certains cas, des matières premières.
- Procurer les licences d'importation et de profiter du régime d'importation sans paiement.

Également l'Office national pour le suivi et la coordination de l'investissement privé (OSCIP) était créé en 1983 pour:

- Orienter les investissements privés directs vers les secteurs et domaines de priorité et la coordination entre les secteurs public et privé<sup>102</sup>
- assurer l'efficacité du secteur privé dans le plan économique national.

**2. La deuxième phase, de 1988 à 2001 :**

De 1988 à 2001 : cette phase se caractérise par la mise en place des mesures d'incitation pour plusieurs petites et moyennes entreprises après l'abandon de l'économie socialiste et l'adoption de l'économie de marché, car il a été adopté une variété de législatives

---

<sup>101</sup> Younes benaissa, l'Algérie sur le chemin des réformes, colloque, octobre 2001

<sup>102</sup> Mohamed hocine benissad, économie du développement de l'Algérie, édition OPU, 1981, p120

nouvelles nécessitant des améliorations requises et certain nombre de profonds ajustements structurels consacrés par le Code de la Monnaie et de prêt de 1990, afin de dévouer la liberté des investissements étrangers et l'ouverture des portes de partenariat avec les capitaux étrangers, et aussi la liberté de l'activité des banques étrangères en Algérie. Par l'émission du décret législatif en mai 1993, les investissements visent la nouvelle orientation de l'économie nationale à travers quelques éléments importants notamment en termes de: la liberté d'investissement, la dissolution des placements de licences, la réduction de la durée des études des dossiers à 60 jours, l'égalité devant la loi pour les investisseurs (les agents publics ou des propriétés), l'intervention des autorités locales pour fournir des installations et assurer une assistance pour les investisseurs par le soin de l'Agence nationale pour la promotion et développement des investissements, on peut dire que l'application de la loi de 1993 a coïncidé avec la stagnation économique et la gestion environnementale, son soutien et son encouragement à l'investissement consistent à remédier cette situation ; l'ordonnance 01-03 du 20/08/2001 a été adopté pour le développement de l'investissement privé dont :

- l'ouverture du capital des entreprises publiques aux capitaux privés et étrangers.
- Corriger l'environnement administratif et juridique.
- Configurer le Conseil national pour l'investissement, placé sous la tutelle du gouvernement et l'autoriser à proposer une stratégie nationale d'investissement.
- la construction d'un fonds de soutien aux investisseurs afin d'aider les projets d'investissement.
- Configurer un guichet unique pour l'investissement sous le nom de l'Agence nationale pour la promotion des investissements ANDI, son énoncé de mission: fournir des services administratifs, de gestion de placements de fonds de soutien, et fournir pour l'ensemble des organisations publiques au niveau local, était également dans la même année, délivré la loi N° 01-18 du 12/11/2001 visant à promouvoir les petites et moyennes entreprises contenant un certain nombre de mécanismes, parmi eux :
- Pépinières d'entreprises petites et moyennes.
- Configuration d'un fonds de garantie des prêts accordés par les banques et les fonds communs de placement.

- centres de soutien et de la facilité.
- Conseil consultatif national.
- Système d'information économique et statistique<sup>103</sup>.

### **3. La phase de 2001 à ce jour:**

C'est le début d'un intérêt actif dans les institutions pour les petites et moyennes entreprises après qu'il eut été d'intérêt pour le secteur privé dans l'ensemble ; il est temps de créer des structures qui protègent les PME de la marginalisation, ainsi que la mise en place de fonds de développement afin d'assurer le financement de ces PME et comme prévu plusieurs incubateurs travaillent sur l'intérêt de leur fournir les informations nécessaires pour leur création ainsi que le suivi de leur développement ,nous allons voir en détail ces différents mécanismes<sup>104</sup>.

#### **1.2. La stratégie nationale de développement de la PME.**

##### **1.2.1. Les axes stratégiques de développement de la PME.**

Les axes stratégiques pour le développement et la promotion du secteur, sont mises en place par le ministère de la petite et moyenne entreprise et l'artisanat. Ces axes visent essentiellement:

- La diversification et la densification du tissu économique dans ses différentes composantes (industrielles, de services.....) en privilégiant les activités à forte valeur ajoutée et à fort potentiel d'exportation.
- Le renforcement et la préservation du potentiel des PME existantes par des mesures de soutien appropriées.
- La mise en place d'une organisation locale du ministère déconcentrée et adaptée au nouvel environnement économique.
- L'émergence de nouvelles entreprises dans une dynamique d'évolution et d'adaptation technologique (promotion de PME de la nouvelle économie par des mesures incitatives).

---

<sup>103</sup> Mohamed houciné bnissad, Algérie et réformes économiques, édition OPU, 1994, p50

<sup>104</sup> Noureddine grim, l'économie algérienne otage de la politique, édition Casbah, 2004, p24

- Le rapprochement et la concertation avec le mouvement associatif et les organisations patronales liées au monde de l'entreprise.
- L'enracinement d'une «culture d'entreprise» au sein de la société civile et des institutions éducatives.
- La réhabilitation et la sauvegarde du patrimoine artisanale.<sup>105</sup>

### **1.2.2. La mise en place de multiples instruments fiscaux, financiers pour soutenir la PME.**

Dans l'optique de réalisation de ces objectifs, les principales actions engagées par le secteur concernent:

#### **En matière d'investissement:**

- La création de Centres de Facilitation: Ces organes constituent des structures d'information, d'orientation, et d'accompagnement des PME au niveau local et couvrent l'ensemble du territoire national.
- La Création de Pépinières d'entreprises à travers le territoire national pour l'accompagnement et le suivi des jeunes entrepreneurs.
- La Création de Sociétés financières spécialisées (SFS) permettant de répondre aux besoins spécifiques des opérateurs et artisans entreprises en matière de financement. (Factoring, capital-risque, leasing...).

#### **La mise en place de multiples instruments fiscaux, financiers et monétaires qui viendraient soutenir la PME et l'artisanat:**

- Le fonds de garantie:

Instrument d'appui indispensable, compte tenu de la réticence des banques à octroyer les crédits aux PME/PMI ne disposant pas suffisamment de sûretés réelles, d'une part, et encourager les banques à financer les projets rentables mais dépourvus de garanties classiques, d'autre part.

---

<sup>105</sup> [http://www.pmeart-dz.org/fr/gouvernement stratégies](http://www.pmeart-dz.org/fr/gouvernement_stratégies).

- Les fonds d'appui:

Ce sont des instruments d'appui complétant le précédent fonds mais destinés à la promotion des instruments nouveaux de reprise, de reconversion et de création d'entreprises. Ainsi, il sera créé un fonds de crédit, un fonds d'essaimage, un fonds de capital risque et un fonds d'études.

- Le fonds de développement régional et local:

Vu la concentration des PME dans les zones du nord du pays, ce fonds permettra la motivation des promoteurs et des investisseurs à se diriger vers les régions déshéritées et où les PME sont moins concentrées. De même, il permettra d'aider les communes à conserver et à fortifier un tissu commercial et artisanal déjà existant.

S'agissant des Instruments monétaires, le développement du secteur connaîtra un essor considérable avec la concrétisation des projets de création:

- d'une Banque de développement spécialisée pour la PME et l'artisanat.
- et de Sociétés Financières Spécialisées (SFS)

### **Les avantages fiscaux:**

Dans un souci d'allègement des charges fiscales de la PME, l'introduction d'un régime dérogatoire en faveur des PME activant dans des Zones à promouvoir est une mesure incitative qui participe à la promotion du secteur. S'agissant des espaces d'investissement, les actions à engager se rapportent à:

- Assainir la gestion des zones d'activités et des zones industrielles et touristiques et créer de nouveaux espaces d'investissement (technopoles, pépinières...) en harmonie avec le schéma national d'aménagement du territoire, instrument indispensable à toute création des nouvelles zones d'activités.

S'agissant des zones d'activités, leur majorité est dans un état de dégradation avancé et c'est ce qui freine l'investissement. Aussi, une étude pour la réhabilitation de 50 zones d'activités a été proposée par le département. Cette action pourrait être élargie dans les années à venir à l'ensemble des zones.

En matière de soutien et d'appui au secteur, le renforcement du développement du secteur de la PME et de l'artisanat doit s'inscrire dans le cadre de l'insertion de notre économie dans la configuration économique internationale.

Les nouveaux défis auxquels se trouvent confrontées les PME appellent un plus grand engagement de l'Etat pour assurer le renforcement et l'épanouissement des entreprises mais également plus d'efforts de la part de ces dernières pour améliorer leur compétitivité et la qualité de leurs produits. A ce titre et compte tenu de nouveau contexte économique international, l'élaboration d'une stratégie de développement et de financement des PME doit être rapidement engagée en relation avec le mouvement associatif et patronal. Parallèlement à l'élaboration de cette stratégie, les mesures de soutien et d'appui en faveur du secteur privé, en matière d'allègement des charges fiscales et parafiscales, de lutte contre la fraude et la contrefaçon, la facilitation de l'intermédiation financière, la création des instruments financiers et l'amélioration de la compétitivité seront poursuivies, approfondies et élargies.

Dans ce cadre, il s'agit entre autres, de mettre en application les dispositions contenues dans la loi d'orientation sur la promotion de la PME qui constitue un cadre juridique privilégié pour l'épanouissement des PME.

A ce titre, l'élaboration d'un **programme national de mise à niveau des PME**, dont l'objectif essentiel est l'amélioration de la compétitivité des entreprises, est devenue de plus en plus pressante

Cette opération de grande envergure se réalisera en relation avec les espaces intermédiaires tels que les Organisations Patronales, les Associations Professionnelles et l'artisanat et des métiers<sup>106</sup>.

---

<sup>106</sup> [http://www.pmeart-dz.org/fr/programme de soutien aux pme](http://www.pmeart-dz.org/fr/programme_de_soutien_aux_pme)

**1.2.3. La mise en place d'un système d'information économique moderne performant.**

Les besoins en matière d'information économique et d'études d'ordre stratégique du secteur conduit à une coordination intersectorielle et à la mise en œuvre d'un système d'information économique moderne et performant, ce système sectoriel qui doit s'intégrer harmonieusement dans le Système National d'information vise essentiellement:

- A mieux connaître la situation et les spécificités de ce vaste secteur de la PME et de l'Artisanat.
- L'élaboration des études économiques de prospective concernant les filières et les branches d'activités des PME. Ces études réalisent aussi bien dans le cadre de la politique nationale que comme instruments d'orientation dans les choix stratégiques des pouvoirs publics.
- Etablissement d'une Carte d'implantation des PME qui s'intégrera dans la politique nationale d'aménagement du territoire. Cet outil permet d'identifier les opportunités d'investissement au niveau local et l'instauration d'un équilibre régional sur le plan économique et social.
- L'élaboration et la mise en œuvre d'un programme de promotion à même d'assurer aux produits et aux activités de l'artisanat l'impact économique attendu.

Le Système d'Information Economique en tant que gisement de ressources immatérielles permet de constituer «un vivier» d'informations aux services des porteurs de projets, des investisseurs et des pouvoirs publics.

La réalisation des objectifs en rapport avec le Système d'Information Economique s'effectue en coordination avec les pôles d'informations des autres secteurs (ONS, CANS, CNRC, CNIS, CASNOS, DGI ...) selon un processus continu. A terme, la mise en œuvre du Système d'Information Economique reposera sur le fonctionnement d'un Centre d'Etudes et de Développement de la PME et de l'Artisanat. Cet organe qui est un relais de soutien au système d'information sectoriel utilisera un potentiel de compétences multidisciplinaires notamment dans les Nouvelles Technologies de l'Information et de la Communication (NTIC). Il assurera également la

réalisation des études spécifiques, la formation et la recherche en rapport avec les besoins et la promotion des PME et de l'Artisanat<sup>107</sup>.

### **1.3. Poids du secteur de la PME dans l'économie algérienne :**

#### **1.3.1. Une économie fondue sur des entités flexibles.**

L'objectif des réformes économiques est de conserver à l'appareil de production la flexibilité nécessaire lui permettant de se développer et de s'adapter aux changements en économie ouverte, cette flexibilité sous toutes ses formes ainsi que des capacités techniques, humaines, matérielles et managériales de notre pays. Elle permet ainsi à notre économie d'affronter la mondialisation et de s'intégrer dans le cadre des regroupements régionaux, condition de survie et finalement de développement à long terme<sup>108</sup>.

#### **1.3.2. Les PME acteur dans la croissance de l'emploi :**

Les PME dans l'ensemble des secteurs économiques seront les acteurs principaux de la croissance de l'emploi en Algérie. Des gisements d'emploi sont encore à exploiter dans tous les secteurs d'activité, sans exception....

De même, notre pays a manqué régulièrement d'ambition et de politique dans le domaine des nouvelles technologies de l'information et de la communication qui constitue, dans l'économie moderne, un grand réservoir de création d'emploi<sup>109</sup>.

La mutation de l'économie algérienne a entraîné un développement important des PME lors de la dernière décennie. En l'absence totale d'un système d'information fiable et précis consacré à la PME, il n'est pas encore possible d'en faire la typologie pour approfondir, au-delà d'une certaine mesure, la réflexion et la recherche. L'extrême hétérogénéité connue des PME nécessiterait une analyse multicritères sur un terrain qui n'est pas encore exploré. La structure du parc des PME, composée en grande partie par des TPE au management traditionnel et à l'activité partiellement informelle et de quelques moyennes et grandes entreprises modernes et parfois innovantes, place

---

<sup>107</sup> <http://www.pmeart-dz.org/fr/dossiers actuels>.

<sup>108</sup> <http://www.pmeart-dz.org/fr/sujetseconomiques.php>

<sup>109</sup> <http://www.pmeart-dz.org/fr/sujetseconomiques.php>

l'entrepreneur algérien à mi-chemin entre l'entrepreneur informel africain et l'entrepreneur des anciens pays à économie planifiée.

Ces nouvelles entreprises ont d'emblée un double défi, celui d'évoluer dans un environnement local encore instable en raison de la transition économique inachevée, et de devoir se faire une place dans un environnement désormais mondial. Si les difficultés qui caractérisent l'environnement national ont pénalisé leur essor, elles ont en même temps freiné provisoirement la vague de la mondialisation. Mais face à l'inexorable intégration de l'Algérie dans l'économie mondiale, il est urgent d'identifier et de mettre en place les mesures qui permettront d'améliorer la compétitivité des PME pour se défendre dans leur marché. Il apparaît que pour les quelques entreprises de petites et moyennes tailles, il n'existe pas d'autres alternatives que celles des alliances stratégiques, sous leurs différentes formes. Il est donc particulièrement important de déterminer les conditions qui facilitent la mise en place de ces alliances, et faire des recherches approfondies pour identifier et évaluer les options stratégiques que les PME peuvent envisager en vue d'assurer leur survie tout en favorisant leur croissance.

**En conclusion**, il est important de savoir que ces résultats ne montrent pas de façon évidente qu'il y a une relation entre le niveau de performances réalisées par les PME et la qualité de leur contrôle de gestion, on peut, par contre, penser qu'il y a une relation étroite entre l'absence de contrôle de gestion et de taux de moralité de la PME, ce qui est déjà un résultat important, il est évident que les principes précédemment évoqués doivent être adaptés lorsqu'on se trouve en présence d'entreprises de faible dimension.

**Section 02 : le contrôle de gestion en contexte pme.**

L'analyse des particularités des PME fait ressortir des réalités de nature différente de celle des grandes entreprises. Il est intéressant d'identifier et d'analyser les différents outils mis en œuvre dans ce contexte. Récemment, on a vu apparaître quelques études de terrain qui portent sur l'existence du contrôle de gestion dans les PME. Ces recherches sont effectuées dans le contexte des pays développés.

**2.1 La fonction de contrôle de gestion dans la pme :**

Le contrôle de gestion peut s'exercer, soit par simple surveillance de l'évolution de valeurs constatées, c'est souvent le cas des PME; soit par comparaison de valeurs constatées et de valeurs préétablies (analyse des écarts) ; soit par implication active des responsables.

L'exercice de la fonction de contrôle de gestion a, pour objet essentiel, de transmettre aux responsables les informations nécessaires afin d'anticiper les actions, de suivre les réalisations en fonction des objectifs poursuivis et de rendre compte des résultats obtenus. L'exercice de cette fonction nécessite la mise en place d'un nombre d'outils de gestion, pour s'assurer que les objectifs de l'entreprise sont atteints.

Pour concevoir un système de contrôle de gestion adapté au contexte des petites entreprises, il est indispensable de les définir, d'identifier leurs spécificités et de comprendre les problèmes spécifiques qui se posent à elles.

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

Dans ce contexte particulier, elle est souvent associée à d'autres fonctions. La position dans l'organigramme est en fonction du nombre des 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<sup>110</sup>

### **2.1.1 Outils de contrôle de gestion dans la pme :**

Un outil de gestion n'est pas une règle, dans la mesure où une règle peut être informelle : elle peut être justifiée par l'expérience ou le savoir-faire par exemple, et rester tacite alors qu'un outil de gestion sera formalisé. Un outil de gestion est une « formalisation de l'activité organisée »<sup>111</sup>, une étude réalisée dans 102 PME dont 64,3% ont un effectif inférieur à 50 salariés montre que le pilotage des PME n'était pas dû uniquement à des décisions intuitives. Dans cette perspective, ces chercheurs ont recensé une batterie d'outils de gestion très utilisés dans les PME, le premier objet de leur recherche, affirment-ils, est de montrer que de nombreux outils de gestion existent dans les PME. Ces outils s'inscrivent dans la dimension instrumentale du contrôle de gestion. Ainsi les outils de prévision, de suivi, et d'analyse sont la concrétisation des phases de finalisation, de pilotage et d'évaluation.

#### **- Les outils de prévision :**

Les outils de prévision sont matérialisés par les plans et les budgets. Il s'agissait de repérer la diffusion de ces outils dans les PME. Les taux élevés de réponses positives conduisent les auteurs à s'interroger sur le degré de confiance à accorder à ces résultats. En effet, l'élaboration de certains outils (plan de formation, plan prévisionnel de rentabilité des investissements) est complexe.

Toutefois, on constate qu'il existe une relation inverse entre le degré de complexité de l'outil et son utilisation dans l'entreprise.

#### **- Les outils de suivi :**

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

---

<sup>110</sup> Arnaud H., Garmilis A., Vignon V. « Le contrôle de gestion en action », Edition : Liaisons2001p 178,

<sup>111</sup> Rowe, Fernandez et Picory (1994),

**- Les outils d'analyse :**

Les outils d'analyse sont matérialisés par la comptabilité analytique, 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<sup>112</sup>.

**2.1.2. Le contrôleur de gestion dans la PME :**

Dans les structures classiques et de petites tailles, le contrôleur de gestion est souvent rattaché à la direction générale ou à la direction financière<sup>113</sup>

- **La direction générale :**

Elle définit la stratégie et oriente souvent l'action du contrôleur de gestion, même si avec le temps, on se rend compte que le choix des indicateurs en collaboration avec le contrôle de gestion finit par orienter la stratégie. En effet, les systèmes d'information et les tableaux de bord orientent bien évidemment à long terme comme à court terme les choix stratégiques.

- **La direction financière :**

La complémentarité est évidente avec le contrôle de gestion qui a pour particularité d'avoir une mission plus transversale.

Sa place au sein des petites structures comme au sein des grandes va dépendre de son positionnement hiérarchique et de son rattachement direct ou indirect à la direction générale ou à certains services de sa structure.

- **Le rattachement au directeur général :**

C'est la solution qui apporte le plus de légitimité au contrôleur de gestion lorsqu'il ne dispose pas de pouvoir hiérarchique. Ce pouvoir est souvent informel ; il s'appuie sur l'influence dont le contrôleur de gestion dispose sur l'élaboration de la stratégie. Il assure alors souvent la cohérence du niveau de contractualisation avec la stratégie et l'exploitation, jouant ainsi le rôle de consultant interne et de formateur auprès des opérationnels.

---

<sup>112</sup> Van CAILLIE D. « Enquête sur les pratiques et les besoins en matière de contrôle de gestion » Cahier de Recherche, Collection du département de gestion, Université de Liège.

<sup>113</sup> Nobre T. « Le contrôleur de gestion en PME », Comptabilité-Contrôle-Audit, mars 2001, p 129-146.

- **Le rattachement au directeur financier :**

Cette solution présente plusieurs inconvénients, elle diminue l'influence du contrôleur de gestion sur la direction financière, ceci peut rendre plus difficile ces rapports avec les opérationnels et leurs responsables.

- **Autre positionnement :**

Certaines petites organisations ont placé la fonction au même niveau que les principaux responsables de l'entreprise, ce qui peut faciliter les communications.

### **2.1.3. La nécessité d'un système de contrôle de gestion dans la PME**

#### **Les conditions d'implantation du système de contrôle de gestion :**

Parmi les conditions nécessaires pour instaurer un système de contrôle de gestion on peut citer <sup>114</sup>:

1. L'organisation interne doit être conçue avec la logique de la performance par rapport aux entreprises concurrentes et flexibles par rapport aux changements de l'environnement.
2. Les responsabilités de chaque travailleur doivent être bien définies par rapport aux objectifs de l'entreprise.
3. La comptabilité analytique doit être conforme à l'organisation de l'entreprise pour le calcul des coûts, des budgets et aussi la construction des tableaux de bord.
4. La mise en place d'un système informatisé permettant chaque responsable d'avoir un tableau de bord pour faire des prévisions, de détecter les erreurs de gestion et de prendre des mesures correctives.

#### **L'adaptation du contrôle de gestion à la PME :**

La PME a-t-elle besoin d'un système de contrôle de gestion ? Si oui, de quel type ? Il n'y a pas de réponse simple à une telle question, mais on peut toutefois formuler les propositions suivantes <sup>115</sup> :

---

<sup>114</sup> Meyssonnier F. et C. Zawadzki « L'introduction du contrôle de gestion en PME », Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, 2007

<sup>115</sup> Chadeaux M., Dannon O. Et Langevin P « Les prévisions dans les PME », Revue Française de Décembre 1991, p.79-84

- **La faible dimension relative d'une entreprise augmente sa vulnérabilité et par conséquent la nécessité d'un contrôle de gestion :**

De la même façon qu'une augmentation sensible des champs d'incertitude réduit l'efficacité du système de contrôle, mais elle renforce la nécessité à ce dernier ; la faible dimension relative d'une entreprise accroît sa vulnérabilité, réduit la marge de tolérance aux erreurs de gestion et requiert un bon système de contrôle de gestion.

Si la relation positive entre le niveau des performances et la qualité du contrôle de gestion reste à démontrer, la relation négative est statistiquement indiscutable car :

1. Les PME connaissent une proportion de faillite très supérieure à celle des grandes entreprises.
  2. Les principales causes d'échec peuvent s'expliquer par l'erreur de gestion au sens large (incompétence des décideurs, absence de prévisions, réactions tardives aux modifications de l'environnement, méconnaissance du marché ou mauvaise structures financières).
  3. Les PME sans système de contrôle sont donc des entreprises à taux de risque très élevé.
- **La PME a besoin d'un système de contrôle de gestion adapté à ses exigences spécifiques :**

Il s'agit de mettre en place un système souple et moins coûteux en respectant la philosophie générale du contrôle de gestion.

**Type de formalisation :****Niveau stratégique :**

- Planification souple adaptative à moyen terme.
- Objectifs précis et cohérents.
- Réaction rapide aux opportunités et variations du milieu.
- Centrer sur les facteurs clés de succès compatibles avec le poids des contraintes (coûts, finance, encadrement...)
- Recherche des informations pertinentes (réduction de la quantité et du coût de traitement de l'information...)

**Niveau fonctionnel :**

- Cadre budgétaire normalisé.
- Normes de fonctionnement simples et souples.
- Priorité à la formation et à l'information des agents.
- Apprentissage de la délégation.
- Surveillance étroite des clignotants financiers et de coûts.
- Obtention rapide des informations pertinentes.

L'entreprise de faible dimension doit être particulièrement sensible aux opérations de contrôle de gestion, à cet égard il convient de noter que, depuis quelques années, l'accès aux techniques modernes de traitement de l'information sur ordinateur s'est considérablement amélioré.

Le contrôle de gestion est un facilitateur de la prise de décision. Voire même sa position stratégique au croisement des sources d'information, il a un rôle important dans les périodes d'incertitude.

Dans tous les cas, il est bon que l'entreprise dispose d'un cadre initié aux méthodes de contrôle de gestion, ce contrôle ressemble à celui qui est normalement exercé dans un centre de responsabilité d'une grande entreprise.

**2.2 : le pilotage de la performance dans la pme****2.2.1. L'approche performance pme :**

Les organisations en général, subissent des influences émanant de l'environnement externe et interne. Leur comportement, comme leur degré de réussite, sont le produit de ces influences .De ce fait, la performance varie considérablement d'une organisation à une autre, d'un contexte à un autre.

Elle est appréciée différemment selon les objectifs que l'organisation s'est fixés et selon l'optique privilégiée de l'évaluateur. Il n'y a pas de raisons objectives pour considérer que telle appréciation est plus pertinente ou plus valide qu'une autre, la nature « contingente » et « multidimensionnelle» de la performance concerne toute organisation y compris les PME.

Les objectifs primaires des PME (pérennité, indépendance,...) ne sont pas les mêmes que ceux des grandes entreprises (croissance, développement international...). Les critères d'évaluation, se faisant en fonction des objectifs ne seraient pas identiques.

De même, la mesure de performance est retenue par un pôle de décision jugé par le dirigeant comme l'élément clé dans le fonctionnement de l'organisation. Autrement dit, les indicateurs pertinents pour son appréciation dépendent des préférences et des valeurs des personnes à qui incombe le pouvoir décisionnel

Cette vision de la performance semble parfaitement cadrée avec la réalité des PME. Elle tient compte de ses spécificités et met en exergue le rôle central du dirigeant pour fixer les orientations stratégiques. Il est, de ce fait, le mieux placé pour imposer ses critères.

Il apparaît donc que les critères retenus par les dirigeants, souvent propriétaires de la PME, ne seraient pas les mêmes que ceux d'une grande entreprise. Ces derniers n'étant pas propriétaires auraient tendance à adopter des comportements et à privilégier les décisions et les indicateurs qui valorisent leur capital. Ils mettraient l'accent plus sur les indicateurs de croissance au détriment de la rentabilité, par exemple.

Par ailleurs, Pennings et Goodman considèrent qu'une PME est performante si elle parvient à satisfaire des contraintes pertinentes et si ses résultats rapprochent ou excèdent un ensemble de mesures référentielles pour de multiples objectifs<sup>116</sup>. Comme le font remarquer ces chercheurs, trois éléments caractérisent cette façon d'apprécier la performance. **Le premier** se réfère aux « contraintes ». Celles-ci représentent les exigences auxquelles les PME doivent répondre. Toute incapacité à satisfaire ces exigences se traduira par une incapacité de la PME à performer

**Le second** concerne les « objectifs ». Ces derniers sont des états futurs souhaités par le dirigeant sur la base desquels il fixe ses critères d'évaluation, enfin le **troisième** élément, les « référentiels » sont des standards normatifs à partir desquels on peut considérer qu'une PME est performante, ils indiquent en somme les échelles de mesure de la performance telle qu'elle est appréciée par les dirigeants des PME.

En définitive, l'appréciation de la performance apparaît comme un processus complexe où les contraintes et les objectifs devraient être spécifiés. Ce processus d'évaluation

---

<sup>116</sup> Pennings et Goodman, la performance des pme, 1977, p 160

devient crédible lorsqu'un ensemble de mesures référentielles est élaboré sous forme opérationnelle.

### **2.2.2. La mesure de la performance dans les PME**

La majorité des recherches en sciences de gestion s'intéressent aux grandes organisations qui disposent des moyens et ressources nécessaires pour l'application des outils de gestion. En contrôle de gestion, les grandes organisations bénéficient aussi d'un intérêt particulier, la plupart des outils et des recherches dans ce domaine s'appliquent sur les grandes entreprises. Les écrits sur les budgets, les tableaux de bord et les systèmes de la performance étudient ces organisations, alors que peu d'études traitent le contrôle de gestion dans les PME. Dès les années 80, des études effectuées ont permis de comprendre le fonctionnement de la PME, et d'identifier des caractéristiques qui différencient la PME de la grande entreprise

- un rôle important du dirigeant (entrepreneur) ;
- une autorité plus élevée et centralisée par rapport à la grande entreprise ;
- des ressources financières limitées et des outils de gestion peu développés ;
- une dépendance vers un nombre limité de client et une part de marché restreinte ;
- une structure flexible et aplatie ;
- une organisation plus réactive ;
- un dynamisme stratégique.

Le système de mesure de la performance est différent dans ce type de structure. Peu d'indicateurs de la performance sont déterminés dans les PME en générale et dans les pays en voie de développement en particulier<sup>117</sup>.

### **2.2.3. Caractéristiques des mesures de la performance dans la PME**

Les recherches sur la PME reconnaissent le rôle important du dirigeant (ou l'entrepreneur) dans la gestion de ces entreprises . Les dirigeants sont plus proches de leurs salariés du fait qu'ils partagent les mêmes lieux et conditions de travail. Les lignes hiérarchiques sont réduites ce qui renforce le rôle du dirigeant.

Le système d'information de ces entreprises est simple et faiblement structuré. Les dirigeants préfèrent les médias les plus informels fondés sur la communication orale. Les

---

<sup>117</sup> Waterhouse, J. et A. Svendsen « Le suivi et la gestion stratégique de la performance : des mesures de performance non financière pour améliorer le gouvernement d'entreprise », L'institut Canadien des Comptables

systèmes de coordination de la PME sont souples. Mintzberg a proposé une typologie des mécanismes de coordination dans ce type d'entreprise. « L'ajustement mutuel » qui correspond à une situation où les opérateurs se mettent d'accord par simple communication informelle et verbale. Le développement de la structure impose un nouveau mécanisme de coordination « supervision directe ». Le travail répétitif dans les PME permet ensuite la « standardisation des procédés » « la standardisation des résultats et des qualifications » .

Un système d'indicateurs structuré sur le plan théorique aidera le dirigeant à suivre les performances et les orientations de son entreprise et formaliser le système d'information dans les PME.

Le lien entre la stratégie et les mesures de la performance constitue une clé pour l'efficacité et la réussite du tableau de bord. Toutefois la stratégie dans les PME est implicite et l'horizon temporel des PME est souvent à court terme. Les comportements stratégiques sont davantage réactifs qu'anticipatifs et se basent sur la vision et la perception de dirigeants. Ces derniers emploient peu de technique de gestion pour prendre une décision, ils préfèrent recourir plus à l'intuition. Dans ce cas, le lien entre la stratégie et les indicateurs de la performance semble problématique. Bergeron (2000) s'interroge sur le choix entre les objectifs et la stratégie pour évaluer le système de mesure de la performance. Elle affirme que l'on peut appliquer les différents types de stratégies génériques aux PME (différenciation, leadership des coûts, défenseur, prospecteur). Cependant, elle reconnaît le besoin d'enrichir les construits mesurant la stratégie afin de tenir compte du caractère hétérogène de ce type d'entreprise. Ainsi, elle propose de mettre le lien entre les indicateurs de la performance et les objectifs des PME. Plusieurs recherches confirment que l'innovation, la qualité des produits et des services au client, la réduction des coûts sont des facteurs déterminants de la performance des PME .Ce qui lui permettent d'atteindre les objectifs de pérennité et de survie.

Les PME ont souvent comme objectif de satisfaire leur client par un bon rapport qualité-prix et avec des délais de réaction courts et une proximité aux clients.

Les petites entreprises poursuivent un large éventail de buts. Ainsi que les propriétaires-dirigeants utilisent une variété de mesures et d'indicateurs pour évaluer leur performance. Les objectifs de l'entreprise sont traduits en indicateurs et regroupés en

dimensions de la performance. La dimension financière, dimension satisfaction des clients et les ressources humaines, Les dimensions du temps, la qualité et l'innovation sont les plus connues dans la recherche sur les performances des entreprises<sup>118</sup>.

### 2.3. Spécificité des PME : approche contingente

#### 2.2.1 La contingence des systèmes de contrôle de gestion des PME

L'un des rôles fondamentaux du contrôle de gestion consiste à favoriser et piloter la convergence des buts des individus, et à appuyer d'un point de vue instrumental la coordination économique des activités des différentes unités, qui composent l'entreprise en fonction des stratégies définies sur le long terme. Il s'agit là d'une mission de sauvegarde de la cohérence interne, que le contrôle de gestion assume en sa qualité de système d'animation. Or, la faible propension des dirigeants de PME à déléguer leur autorité et à décentraliser leurs objectifs minimise et simplifie cette problématique, qui semble le plus souvent résolue, dans l'entreprise de taille moyenne, par le recours à des mécanismes de coordination centralisés proches de la supervision directe ou personnalisés. Par ailleurs, les caractéristiques du processus de décision du dirigeant de PME défavorisent l'utilisation du contrôle de gestion dans sa dimension système d'information, dans la mesure où celui-ci réclame un état de formalisation et de structuration qui n'est pas l'apanage des petites et moyennes entreprises<sup>119</sup>.

L'examen des recherches empiriques réalisées sur les déterminants des caractéristiques du système de contrôle de gestion des PME fait apparaître deux perspectives distinctes qui s'inscrivent dans le courant de la théorie de contingence à savoir la théorie objective (ou organisationnelle) et la théorie subjective (ou comportementale).

Ces dernières recherches relèvent l'hétérogénéité du système de contrôle de gestion des PME en identifiant quelques facteurs susceptibles d'influencer les choix des outils de contrôle de gestion<sup>120</sup>.

Marchesnay (1991) s'est intéressé aux spécificités du système de gestion des PME. Il insiste sur le rôle déterminant du dirigeant et sur le caractère global du système de

---

<sup>118</sup> Germain C. (2004), " 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, Mars, pp. 33-52

<sup>119</sup> (GERMAIN C. (2006) " Le pilotage de la performance dans les PME en France : une comparaison des pratiques des entreprises familiales et des filiales ", *Revue Internationale PME*, Vol. 19, N° 1, pp. 69-94.

<sup>120</sup> CHAPPELLIER P. (1994), " 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)

gestion.

**Le dirigeant** joue un rôle majeur dans la mesure où ses buts déterminent la conduite de l'entreprise et parce qu'il participe à la gestion courante de l'entreprise. Ce rôle rend floue la frontière entre décision stratégique et décision opérationnelle. D'autant plus que certaines décisions de gestion courante peuvent avoir des implications sur le devenir de l'entreprise : le recrutement d'un salarié, le démarchage d'un prospect, le départ à la retraite d'un salarié. Mahé de Boislandelle (1998) parle d'effet de grossissement, cet effet traduit l'idée que le poids relatif de chacun est beaucoup plus important et que les décisions ont un impact plus fort en PME. Autrement dit, il y a une amplification des phénomènes en petite entreprise<sup>121</sup>.

**L'approche systémique** défendue par Marchesnay exige d'analyser ensemble les buts, l'environnement, l'organisation et les activités. La grille qu'il propose peut être utilisée pour conduire des diagnostics stratégiques en PME, et notamment pour apprécier la cohérence du système de gestion, à travers la prise en compte des interrelations entre les différentes composantes du système, et la pertinence du projet stratégique.

L'étude des buts du dirigeant est indispensable car ils conditionnent les choix stratégiques. Ils permettent d'apprécier l'efficacité du dirigeant et de son entreprise en particulier lorsqu'ils sont formulés sous un angle économique. Les buts sont largement influencés par le profil du dirigeant.

---

<sup>121</sup> BAJAN-BANSAZAK L. (1993), " L'expert-comptable et le conseil de gestion en PME ", *Revue Française de Comptabilité*, N° 249, octobre, pp. 95-101

**L'éthique** : elle est au centre de la relation entre les buts et l'environnement social. L'éthique d'une entreprise regroupe un ensemble de caractéristiques, de valeurs et de croyances qui dirigent la conduite des individus. Elle a pour ambition de distinguer, par une réflexion personnelle, la bonne et mauvaise façon d'agir. L'éthique exerce une influence sur la performance. En effet, elle est à la fois

<sup>26</sup> :

- Coûteuse puisqu'elle peut avoir une influence sur la politique environnementale et sur la politique de GRH ;
- Source de profit dans la mesure où elle améliore l'image interne, source de satisfaction pour les salariés, et l'image externe, source de satisfaction pour les clients.

Les buts du dirigeant s'inscrivent dans une **vision**, c'est-à-dire dans la représentation qu'il se fait de son entreprise et de son environnement dans les années à venir. Le passage de la vision à l'action se traduit par la définition de **plans**. Les travaux consacrés aux PME montrent que la formalisation de la politique d'entreprise est très faible et que le système de planification est peu développé dans ces entreprises.

### **L'organisation :**

L'analyse de l'organisation se décompose en deux niveaux :

- **Le niveau des individus** : c'est-à-dire des personnes qui travaillent dans l'entreprise, ces personnes partagent plus ou moins les valeurs du dirigeant. La culture est le fruit de l'histoire de l'entreprise, elle permet de comprendre le degré d'implication des salariés.

---

<sup>26</sup>BERGERON H. (2002), " La gestion stratégique et les mesures de la performance non financière des PME ", 6<sup>ème</sup> congrès international francophone sur la PME, HEC Montréal, octobre, 17 p.

- **Le niveau des tâches** : il renvoie aux fonctions regroupées dans des services. Plus l'entreprise est petite, plus l'organisation des tâches est indifférenciée et le personnel polyvalent. La coordination se fait le plus souvent par ajustement mutuel et par supervision directe.

Les frontières de l'organisation sont parfois floues en particulier lorsque l'entreprise fait partie d'un réseau. En effet, il peut y avoir des échanges de salariés ou une mise en commun de ressources<sup>27</sup>.

### **L'environnement :**

L'environnement doit également être scindé en deux niveaux<sup>28</sup> :

- **L'environnement concurrentiel** : il correspond à l'ensemble des entreprises avec lesquelles la PME est en concurrence directe ou indirecte. Mais il comprend aussi les partenaires économiques de la PME (clients et distributeurs, fournisseurs et prestataires de services).
- **L'environnement social** : il comprend les collectivités et institutions locales, mais aussi les réseaux de relations personnelles tissées par le dirigeant. En PME, cet environnement est particulièrement important puisqu'il peut servir de sources d'information, de moyen de financement. Les dirigeants peuvent établir des relations interactives avec trois types d'acteurs :
  - Les acteurs exerçant une fonction titulaire : il s'agit des administrations publiques, des collectivités locales, des institutions consulaires ;
  - Les acteurs exerçant une fonction d'expertise, c'est-à-dire susceptible de fournir aides et conseils aux entreprises ;
  - les acteurs exerçant un rôle partenarial, qu'il s'agisse de fournisseurs, de clients et de groupements professionnels.

---

<sup>27</sup> BAJAN-BANSAZAK L. (1993), " L'expert-comptable et le conseil de gestion en PME ", *Revue Française de Comptabilité*, N° 249, octobre, pp. 95-101.

<sup>28</sup> JOFFRE P. et WICKAM S. (1997), " Les atouts des entreprises moyennes ", *Revue Française de Gestion*, novembre- décembre, pp. 64-70.

**Les activités :**

Une activité peut être définie comme un ensemble homogène de biens et services répondant à des besoins de la clientèle actuelle ou potentielle, réalisés par l'entreprise, à partir de ses propres savoir-faire, ou s'appuyant sur ceux de ses partenaires. Elle repose sur l'articulation entre le besoin satisfait (**mission**) et le savoir-faire (**métier**).

Le dirigeant doit faire en sorte que ses activités soient compétitives. La compétitivité a longtemps été appréciée en termes d'efficacité. Cette dernière traduit la capacité de l'entreprise à gérer ses ressources de la meilleure façon afin d'obtenir les coûts les plus bas, mais aussi avec une meilleure qualité, c'est-à-dire le moins de défaut. Cependant, la compétitivité fait également référence à l'adéquation aux attentes des clients. La qualité se mesure par la satisfaction que retirent les clients des caractéristiques du produit et des services qui lui sont associés. Cela nécessite bien souvent une personnalisation de la relation. Les PME bénéficient alors d'un atout indiscutable par rapport aux grandes entreprises<sup>29</sup>.

Les PME sont caractérisées par un nombre limité d'activités et un marché plutôt local, ce qui renforce la personnalisation des relations avec les partenaires de l'entreprise.

Tout ceci porte donc à croire que ces entités développent plutôt des mécanismes de contrôle peu instrumentés et peu empreints de la logique cybernétique, qui se rapprochent du contrôle politique, du contrôle intuitif ou du contrôle par jugement, ou qu'elles disposent tout au plus d'un système de contrôle de gestion simplifié ne reprenant que quelques éléments de la structure d'ensemble du système de contrôle de gestion classique<sup>30</sup>.

Le statut particulier de la PME conduit à se pencher sur quelques caractéristiques spécifiques : organisationnel et comportemental.

**2.2.2 Spécificité organisationnelle des PME**

Tout d'abord, une des principales forces de la PME semble être sa simplicité,

---

<sup>29</sup> FALLERY B. (1983), " Un système d'information pour les PME ", *Revue Française de Gestion*, novembre-décembre, pp. 70-76.

<sup>30</sup> HUDSON M., SMART A. et BOURNE M. (2001), " Theory and practice in SME performance measurement systems ", *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 21, Issue 8, pp.1096-1115.

simplicité qui va faciliter la coordination entre individus. S'il est vrai que le dirigeant va souvent utiliser un commandement direct pour donner des instructions générales, une large place est laissée dans l'organisation à l'ajustement mutuel qui « est naturellement utilisé dans les structures simples » . L'« ajustement mutuel » va privilégier une « communication informelle » entre opérateurs pour coordonner leur travail. Cet « ajustement mutuel » va permettre un échange informel très précieux d'informations et d'idées afin de résoudre les problèmes. Or, effectivement, « une bonne partie des relations efficaces au sein des organisations sont de nature informelle » (Koenig, 1997).

L'aspect informel, s'il favorise la souplesse, n'est pas toujours favorable au développement d'outils de formation, qui nécessitent souvent une connaissance approfondie des besoins et des compétences de l'entreprise. Le talent du dirigeant dans ce domaine va fortement influencer la prise de décision. Les politiques et procédures peuvent toutefois exister malgré leur nature souvent informelle ou peu explicite<sup>31</sup> .

L'ajustement mutuel est associé à une tradition orale forte qui passe principalement par des échanges verbaux rapides, cordiaux voire familiers, simples et sans façon. Or, dans la PME, les membres de l'organisation ont souvent l'occasion de pratiquer ces types d'échanges verbaux dépouillés pour régler des problèmes qui deviennent vite transversaux dans l'entreprise, compte tenu de sa taille restreinte, et qu'il faut donc régler rapidement sans procédure lourde. Selon Moaty (1995), « le langage engage les acteurs dans la coopération et sert de support à leur coordination ». Néanmoins, l'ajustement mutuel nécessite une forte confiance mutuelle dans l'organisation. En effet, la communication informelle passe principalement par des échanges verbaux qui ne laissent pas de traces. Si les individus ne se font pas confiance, ils vont être tentés de formaliser leurs relations. Ils adopteront une attitude méfiante et demanderont, par exemple, de plus en plus de « preuves » écrites, feront des copies de ce qui leur est demandé ou des informations qui leur seront communiquées ou n'accepteront pas des

---

<sup>31</sup> GERMAIN C. (2005), " Une typologie des tableaux de bord implantés dans les petites et moyennes entreprises ", *Finance Contrôle Stratégie*, Vol. 8, N° 3, septembre, pp. 125-143.

tâches en dehors des procédures définies mêmes si la situation l'exige<sup>32</sup>.

Par ailleurs, il convient de souligner le rôle prédominant du dirigeant qui est une donnée particulièrement importante pour comprendre les mécanismes de gestion de la PME. La prise en compte de la place centrale occupée par le dirigeant apparaît indispensable pour toute étude portant sur la petite entreprise<sup>33</sup>. Certains pensent même que l'étude du dirigeant constitue le point d'entrée de la recherche en PME. Ainsi il existe de nombreuses typologies qualitatives basées sur le type de propriété ou associées à l'entrepreneur de la PME. Ainsi, le rapport des PME à l'offre de formation externe ne peut s'analyser de la même manière que pour les autres entreprises. Les PME ne sont pas de simples modèles réduits des grandes entreprises et leur apprentissage n'est pas non plus une simple réduction de celui des grandes entreprises<sup>34</sup>. Concernant le plan de formation, la tendance des PME à ne pas se tourner vers les formations externes permet de mettre en relief une autre manière d'apprendre en PME. Paradas (1998) lie clairement dépenses de formation déclarées et effectif en indiquant que « le nombre d'entreprises (...) affirmant verser plus que le pourcentage obligatoire croît avec la taille ». Il semble que les PME entretiennent un rapport plutôt difficile avec les formations externes : « elles disposent de peu d'outils pour se repérer dans l'offre de formation, souvent coûteuse, mal adaptée et quelquefois inefficace ».

Par ailleurs, il faut souligner également le rôle de l'environnement ; le degré d'incertitude qui pèse sur les PME est généralement élevé, en raison du manque de pouvoir réel dont elles disposent à l'égard de leur environnement économique. En effet, la PME doit tenir compte de l'opinion des acteurs environnants, ce qui la rend plus vulnérable au regard des différentes forces de la concurrence. En ce sens, plusieurs auteurs indiquent que certaines PME se localisent dans des activités spécialisées qui leur permettent de se protéger. Néanmoins, d'autres recherches soulignent que ces stratégies de « niche » sont difficiles à mettre en œuvre. ajoute aussi que le manque de

---

<sup>32</sup> MURAT J. (1997), " Le tableau de bord dans les PME ", *Revue Française de Comptabilité*, N° 292, septembre, pp. 14-15.

<sup>33</sup> DAVID A. (1998), " Outils de gestion et dynamique du changement ", *Revue Française de Gestion*, septembre-octobre, pp. 44-59.

<sup>34</sup> SAPORTA B. (1997), " Stratégie des petites et moyennes entreprises ", *Encyclopédie de Gestion*, Tome 3, pp. 3105-3128.

connaissance et d'expérience au sein de la PME augmente le degré d'incertitude, face à la technologie principalement<sup>35</sup>.

Les périodes de crises, dues principalement aux différentes forces de l'environnement, ont un impact sur l'évolution des systèmes de contrôle. L'incertitude perçue par le dirigeant n'intervient pas dans l'explication de la nature (traditionnelle ou non traditionnelle) des contrôles implémentés. Par contre, elle a une influence sur la mise en place de systèmes de contrôle informels et sur la flexibilité avec laquelle ils sont exercés<sup>36</sup>.

### 2.2.3 Spécificité comportementale des PME

Les valeurs personnelles des chefs d'entreprise peuvent d'ailleurs être vues comme les véritables déterminants du comportement et du développement d'une organisation. Il semble que le dirigeant et son intuition (style cognitif) soient le point de départ du processus lorsqu'il est question de la gestion en PME, stratège dirigeant doit trouver dans son environnement des opportunités, mais davantage par l'intuition d'un besoin à satisfaire que par des études de marché, du moins à l'origine de sa démarche. Le processus de prise de décision relèverait même davantage de la création, entre la psychanalyse et la poétique, plutôt que de la formalisation logico-mathématique. Cette intuition et cette création émanent de l'hémisphère cérébral droit du dirigeant, de ses perceptions et de ses représentations emmagasinées, de sa façon de les mémoriser, ainsi que de son vécu et de son apprentissage.

La taille réduite de la firme et sa structure simple, permettent souvent au patron de prendre les choses en main et favorisent la rapidité de la prise de décision, ce qui permet de réagir rapidement aux turbulences de l'environnement. La centralisation de la prise de décision par le propriétaire dirigeant fait que ce dernier donne la priorité aux différentes tâches opérationnelles, ce qui empêche une vision stratégique à moyen ou long terme. Les décisions sont, la plupart du temps, prises pour le court terme. Selon une enquête citée par Duchéneaut (1997), plus de 70% des dirigeants de PME préfèrent l'intuition à la prévision et la considère comme très importante dans la prise

---

<sup>35</sup> REYES G. (2004), " La moyenne entreprise est-elle spécifique ? ", 7<sup>ème</sup> Congrès International Francophone en Entrepreneuriat et PME (CIFEPME), Montpellier, 27, 28 et 29 Octobre, 16 p.

<sup>36</sup> KALIKA M. (1985), " L'efficacité des entreprises est-elle liée à leur structure ", *Revue Française de Gestion*, Janvier-Février, pp. 93-104

de décision. Par suite la fonction de décision dans une PME se fait de la manière suivante : Intuition – Décision – Action.

Il est nécessaire de s'interroger sur la liaison qui peut exister entre les styles de prise de décision et les pratiques de tableaux de bord dans les PME. En observant les pratiques des entreprises gérant « sans budget », il serait légitime de considérer qu'un style de leadership plus progressiste et plus participatif ou encore un style ouvert vers les innovations, contribuerait à accélérer le remplacement des budgets par des tableaux de bord ou par d'autres outils innovants de gestion . Plus que des approches cognitives du management, les styles de leadership peuvent être alors interprétés comme des signes extérieurs de l'adhésion des managers à une de ces deux doctrines ou idéologies de la gestion. Il serait peut-être nécessaire néanmoins de distinguer un troisième style qui permet d'intégrer non pas l'adhésion à la doctrine behavioriste ou des relations humaines mais l'adhésion aux idées de l'apprentissage organisationnel, de l'innovation et du changement perpétuels<sup>37</sup>.

C'est notamment ce style de leadership orienté vers le changement qui transmettrait l'adhésion du dirigeant à la nouvelle école du contrôle de gestion stratégique et qui devrait permettre d'expliquer le remplacement du budget traditionnel par des outils « nouveaux » et performants comme les tableaux de bord.

D'autres analyses des styles de management et de leadership existent et ont été utilisées en contrôle de gestion. Germain (2000) étudie les déterminants de l'utilisation des tableaux de bord dans les petites et moyennes entreprises françaises. Un des déterminants étudiés par l'auteur est le style de prise de décision du manager. Pour conceptualiser cette variable, Germain utilise un modèle proposé par Driver et Mock (1975) reliant caractéristiques cognitives des dirigeants et caractéristiques du système de contrôle (Tableau 2.5).

---

<sup>37</sup> VAN CAILLIE D., SANTIN S., CRUTZEN N. et KABWIGIRI C. (2006), " L'analyse équilibrée des symptômes de déséquilibre de la PME à reprendre, facteur-clé du succès du processus de reprise : légitimation théorique et première validation empirique ", *Communication aux Premières Journées G. Doriot*, Université de Normandie, 15-17 mars, 24 p.

**Tableau 5 : Les styles de prise de décision des dirigeants et les caractéristiques respectives du décideur et du système qu'il crée**

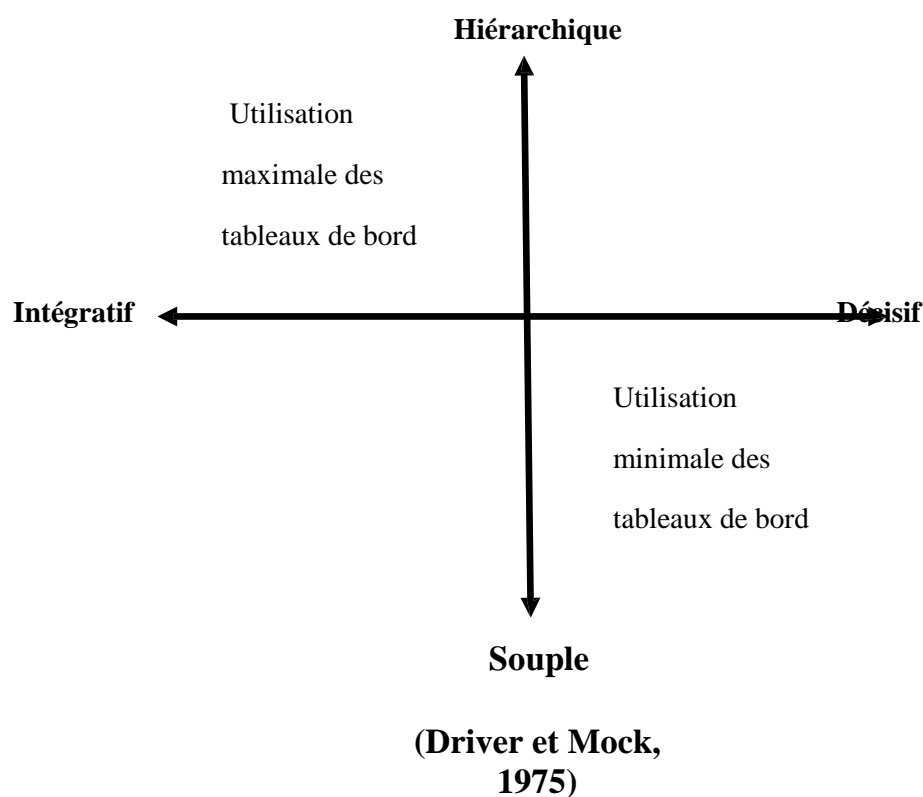
	<b>Décisif</b>	<b>Souple</b>	<b>Hiérarchique</b>	<b>Intégratif</b>
<b>Valeurs</b>	Efficience Rapidité Consistance	Adaptabilité Rapidité Variété	Qualité Méthode Rigoureux Système	Information Créativité
<b>Planification</b>	Bases de données simples, court terme Contrôle rigoureux sur les résultats	Bases de données simples intuitif	Bases de données complexes Long-terme Contrôle rigoureux sur les méthodes et les résultats	Bases de données complexes Long-terme Adaptif
<b>Objectifs</b>	Peu nombreux ; Focalisation sur l'organisation	Nombreux ; Focalisation sur soi-même	Peu nombreux ; Focalisation sur soi-même	Nombreux ; Focalisation sur soi-même et sur l'organisation
<b>Organisation</b>	Faible diversité des contrôles Règles organisation	Contrôle par assimilation souple	Forte diversité du contrôle procédures sophistiquées Automatisation	Processus d'équipe organisationnelle matricielle

<b>Communication</b>	Format court, concis, Résultats visant une solution	Format court, concis, Variété, Plusieurs solutions	Rapports longs élaboré Problèmes, méthodes, données pour une "Meilleure Conclusion"	Longue, élaborée Analyse des problèmes de différents points de vue ; Solutions multiples
----------------------	---	--	---	--

(Driver et Mock, 1975 : p.497)

Dans un espace défini par quatre dimensions correspondant aux quatre styles de prise de décision, les données empiriques collectées par Germain montrent que les tableaux de bord sont utilisés de la manière la plus intensive par les managers dont le style de prise de décision se caractérise par des forts degrés de style hiérarchique et intégratif. Au contraire, les dirigeants des petites et moyennes entreprises utilisent très peu les tableaux de bord quand leur style de prise de décision est très souple et décisif

**Schéma 08 : Les styles de prise de décision et l'utilisation des tableaux de bord**



Une analyse plus attentive du Schéma 8, montre que les principales différences entre les styles de prise de décisions qui impliquent l'utilisation intensive des tableaux de bord et ceux qui peuvent réduire cette utilisation à un minimum se situent au niveau de trois éléments : la planification, l'organisation et la communication. En effet, les styles hiérarchique et intégratif supposent une planification à long terme et sur des bases informationnelles très riches, contrairement aux styles souple et décisif où la planification est à court terme et sur des bases informationnelles simples. De surcroît, les styles hiérarchique et intégratif s'appuient sur une organisation sophistiquée, utilisant des contrôles diversifiés, des processus organisés en équipes ou des structures matricielles. En revanche les styles souples et décisifs reposent sur des organisations peu sophistiquées, avec des contrôles par des règles, ou bien souples, mais toujours sur les comportements. Enfin, les styles hiérarchique et intégratif sont accompagnés d'une communication riche et diversifiée, alors que pour les styles souple et décisif le système de communication interne est peu développé. Par conséquent, au-delà du critère de l'horizon de la planification qui pour les budgets est plutôt à court terme contrairement à celui potentiellement attribuable aux tableaux de bord non-financiers, aucun autre facteur des styles souples et décisifs qui entraîne la faible utilisation des tableaux de bord ne semble être particulièrement caractéristique des budgets<sup>38</sup>.

**Et comme conclusion** de cette section, on peut dire que l'étude statistique des créations et disparitions d'entreprises montre certains faits troublants ; la population des PME connaît des taux de mortalité très supérieurs à ceux des grandes entreprises, plus de 80% des PME nouvellement créées meurent dans les cinq ans qui suivent, plus de 90% des échecs s'expliquent par des erreurs de gestion.

---

<sup>134</sup>TORRÈS O. (sous la coordination de) (1998), PME : De Nouvelles Approches, Préface de Michel Marchesnay, Economica, 187 p.

**Conclusion :**

La fonction de contrôle de gestion dans la plupart des PME est une fonction invisible. Elle est assurée généralement par le comptable ou par le propriétaire dirigeant lui-même. De même, nous avons noté à travers l'investigation théorique que le contrôle de gestion dans les PME se réduit à une série d'outils simples et peu complexes (budget à court terme, tableau de bord) qui permettent de savoir où se situe l'entreprise, mais ne donne aucun projet à l'organisation.

Sur le plan pratique, l'amélioration de la situation des entreprises industrielles en Algérie après des années de forte dégradation pendant lesquelles la gestion de l'urgence a souvent constitué l'objectif premier laquelle dépend aujourd'hui d'une bonne gestion de ces entités et d'un système de contrôle qui lui sont adaptés pour connaître, prévoir et agir. Il faut améliorer la productivité, assurer l'allocation optimale des ressources, ajuster les coûts de production, établir des standards et enfin fournir les outils nécessaires pour aider à la prise de décision.

Les petites entreprises poursuivent un large éventail de buts. Ainsi que les propriétaires-dirigeants utilisent une variété de mesures et d'indicateurs pour évaluer leur performance. Les objectifs de l'entreprise sont traduits en indicateurs de la performance en regroupant sa dimension.

La PME joue un rôle très important dans l'économie du pays, l'entrepreneur étant reconnu depuis longtemps comme un agent éminemment important du développement économique. Il acquiert et organise des ressources spécifiques pour répondre à une opportunité économique en contribuant à l'accroissement de la richesse du pays.

La production augmente et entraîne le revenu et l'épargne en contribuant au bien être des individus et à l'accroissement du capital. La PME participe ainsi à la création de la valeur et de la richesse tout en réduisant la pauvreté et en améliorant le niveau de vie de la population.

La PME est un terrain riche en particularités. Elle est caractérisée par une flexibilité, une proximité sociale et géographique et une réactivité favorisée par un système de gestion ouvert sur l'environnement. La majorité des entreprises gardent une taille réduite tout au long de leur existences car certains propriétaires sont réfractaires à la croissance de leur entreprise par crainte d'en perdre le contrôle ; ces derniers préférant garder une taille et un niveau d'activité optimal leur permettant d'en maîtriser et d'en dominer l'évolution.

Les PME ont finalement tendance à s'autolimiter elles même dans leur développement qui, souvent se trouve jalonné au fur de son histoire, par des difficultés nouvelles dues essentiellement au manque d'outils de maîtrise de la performance, et par conséquent par la non maîtrise du processus de gestion.

La mission essentielle du contrôle de gestion reste bien évidemment le pilotage de la performance de l'entreprise. Cependant, ses pratiques se sont élaborées progressivement en fonction des besoins des entreprises en matière d'outils efficaces et, avec sa forme moderne, il est devenu un outil fondamental au service des responsables à tous les niveaux hiérarchiques de l'entreprise. En effet, le contrôle de gestion est un mode de gestion permettant la prise de décisions importantes engageant l'avenir et la survie des entreprises. Il est présenté comme un processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation.

Dans l'entreprise le contrôleur de gestion a un rôle fondamental de maîtrise de la gestion en valorisant les objectifs, contrôlant les plan d'action, suivant leur exécutions, analysant les écarts entre les prévisions et les réalisations, proposant des mesures correctives, aidant à définir les indicateurs de pilotage...etc.

Les PME sans systèmes de contrôle de gestion sont des entreprises à taux de risque élevé ; en effet, les principales causes d'échec de ces dernières peuvent s'expliquées par l'erreur de gestion au sens large. La PME a donc besoin d'un système de gestion adapté à ses exigences spécifiques et disposant d'un personnel qualifié, initié en particulier aux nouvelles méthodes de contrôle de gestion.

La fonction de contrôle de gestion, en dépit des nombreuses évolutions qu'elle a connu dans ses techniques et ses pratiques au sein de la grande firme, elle est resté une restée une fonction invisible dans la MPE. Elle se réduit à une série d'outils simples et peu améliorés déterminés par le propriétaire dirigeant. On considère que la formation de base du dirigeant de la PME à une influence importante sur le rôle et la place du contrôle de gestion et sur les différents outils utilisés. Ses décisions sont souvent prises suivant son intuition sans se baser sur des informations fiable et certaines.

Le tableau de bord dans ce type d'entreprises est très classique ; ses données sont à orientation financière destinées exclusivement au propriétaire dirigeant selon ses besoins s'informations. Il décide pour cela des instruments à utiliser et à exploiter.

Les informations produites par le tableau de bord sont de portée limitée, financières essentiellement et orientées vers la prise de décision opérationnelle permettant l'action corrective. Il est à rappeler à ce titre, que la démultiplication des tableaux de bord dans l'entreprise est due en fait à la généralisation des méthodes de gestion américaines qui ont introduit dans les années 50 le concept de centre de responsabilité afin de contrôler les activités d'usines. En effet, chaque centre se devait de disposer d'un tableau de bord auquel sont intégrées des données budgétaires. Le tableau de bord était donc jusqu'aux années 80 considéré comme un outil de reporting; sa vocation va connaître un changement extrêmement important à partir des années 90 en évoluant vers une approche orientée vers le stratégique.

Du fait du positionnement de tableau de bord comme outil complémentaire au contrôle budgétaire puisque défini dès l'origine pour pallier les lacunes des systèmes existants, sa dénonciation s'est en fait, au fil du temps accentuée et a induit une certaine évolution dans la définition de ses pratiques en raison notamment de nouveaux besoins de maîtrise, d'efficacité et d'efficience du management de l'entreprise.

Dans les trois chapitres théoriques que nous avons développés dans cette première partie de la thèse, nous avons abordé successivement les limites du contrôle de gestion traditionnel ainsi que les critiques adressées à ces outils, en particulier la technique budgétaire. Nous sommes revenus sur les principaux concepts et caractéristiques du tableau de bord prospectif de même que nous avons abordé la problématique de la PME algérienne, ses spécificités et ses limites en matière d'outils de gestion.

L'étape suivante consistera à présenter et à évaluer le model conceptuel de notre recherche ; il s'agira de tester les hypothèses et de présenter un model explicatif des pratiques de tableaux de bord dans les PME algériennes.

# **PARTIE PRATIQUE**

La PME algérienne est perçue comme un instrument de la croissance économique. Cette perception est certes due à la contribution indéniablement appréciable de la P.M.E à la production de la richesse et à la création d'emplois mais surtout aussi à sa flexibilité d'adaptation aux conditions de l'environnement.

Le tissu économique de la PME en Algérie s'est considérablement développé ces dernières années ; il devrait entraîner à terme un développement économique appréciable répondant aux préoccupations essentielles des gestionnaires et des décideurs. Cependant, on ne peut parler de développement sans parler de performance. Si la mesure de la performance doit être une préoccupation constante de l'équipe dirigeante de la PME, celle-ci doit en effet disposer d'outils et de méthodes de gestion adéquats pour réaliser cet objectif. C'est justement dans le contrôle de gestion, défini comme système de pilotage de la performance que la PME trouvera ses moyens d'action pour atteindre cet objectif.

Le contrôle de gestion vise donc à atteindre les objectifs que l'entreprise s'est fixée en suivant une stratégie déterminée tout en recherchant l'optimisation des moyens mis en œuvre; il constitue ainsi une aide précieuse à la prise de décision, son principal objectif étant de mesurer, d'analyser et d'améliorer la performance de l'entreprise. Aussi, pour mettre en place et exploiter son système de contrôle, la PME doit utiliser les outils les plus usuels requis dans ce cadre, à savoir la gestion prévisionnelle, la gestion budgétaire, le contrôle budgétaire et le tableau de bord.

On reproche aux P.M.E de ne pas recourir aux d'outils moderne de gestion, en particulier ceux du contrôle de gestion ; ceux-ci sont en effet très peu présent dans le management de cette forme d'entreprise. Les prérogatives du contrôle de gestion dans les PME sont majoritairement réalisées par l'expert-comptable de la société ; il se manifeste souvent sous la forme d'une gestion par exception des opérations courantes.

Les autres instruments de gestion se structurent progressivement lorsque l'entreprise développe ses activités ou lorsque la complexité de ses 'activités les rend nécessaire ; la P.M.E dans ce cas se dote peu à peu d'une comptabilité analytique et d'un système de prévisions plus ou moins élaboré.

L'accroissement de la taille de la PME s'accompagne souvent d'une diversification et d'une complexification des outils de gestion. A ce titre, une analyse sectorielle montre que les entreprises industrielles sont dans ce cadre les plus outillées. Ensuite, viennent les prestataires de services puis les entreprises du bâtiment et enfin les entreprises commerciales. Théoriquement, le contrôle de gestion devrait jouer le même rôle dans les PME que dans les grandes entreprises. La mise en place d'un système de contrôle de gestion dans la PME devrait être plus accessible en raison du faible niveau de traitement d'information par rapport aux grandes entreprises.

Cette forme d'entreprise se caractérise essentiellement par des facteurs qui orientent les pratiques et méthodes de gestion utilisées. Elle se caractérise plus spécifiquement par une structure simple relative à une taille réduite, une structure d'information plus simple, une plus grande polyvalence des cadres. Elle se caractérise notamment par la prépondérance de la personnalité du dirigeant et par l'importance de son rôle, des systèmes de décisions moins formalisés, une utilisation particulière de la communication directe et informelle.

L'objectif de cette partie est d'examiner l'impact des facteurs identifiés dans les travaux théoriques et empiriques antérieurs sur la mise en place des outils de contrôle de gestion dans la PME algérienne. Il s'agira plus précisément d'étudier l'impact de ces facteurs sur une démarche scientifique menant à la généralisation du tableau de bord prospectif dans le management de la PME.

Cette approche pourrait présenter un grand intérêt dans la mesure où les managers et les dirigeants de PME pourront orienter leurs efforts vers les actions incitatives et déterminantes de leur management.

Aussi, afin de déterminer ces différents facteurs et élaborer les différentes échelles de mesure, nous avons eu recours bien évidemment à une revue de la littérature inhérente à notre thématique de recherche. Ceci nous a permis de générer un premier ensemble d'items pour chaque concept. Nous avons constaté à travers notre revue de la littérature que très peu d'études portant sur les pratiques de tableaux de bord dans les

PME ont été menées par exemple dans le contexte des entreprises françaises et qu'a priori, aucune étude n'a été menée à ce sujet dans le contexte algérien.

Pour valider le cadre conceptuel, nous avons choisi d'utiliser la méthode des équations structurelles. Bien que cette technique statistique soit encore très récente, elle présente des avantages indéniables. Les modèles d'équations structurelles ont pour but de traiter statistiquement des relations de causalité hypothétiques multiples. Ils permettent non seulement de mettre en relation des concepts non observables, mais aussi de donner une estimation simultanée de plusieurs relations de dépendances.

Cette deuxième partie empirique est essentiellement consacrée à la présentation de notre terrain de recherche et à la conception des hypothèses de la recherche et du modèle conceptuel. Cette étape comprend deux chapitres :

Dans le chapitre quatre, nous avons développé un modèle explicatif des pratiques de tableaux de bord dans les PME ; celui-ci est constitué d'une variable à expliquer, de sept variables explicatives et d'une variable intermédiaire. Ce chapitre nous offre aussi l'opportunité de développer et de présenter un ensemble d'hypothèses lié à notre recherche.

Dans le cinquième chapitre, nous présenterons les résultats issus de l'investigation empirique ; ces résultats concernent la validation des instruments de mesures, la vérification de nos hypothèses de recherche ainsi que la fiabilité des résultats.

# **CHAPITRE IV**

**Les tableaux de bord dans les PME Algériennes ;  
méthodologie et élément de recherche**

**Introduction :**

Au sein des pays développés, les PME occupent une large partie du tissu économique privé et génèrent la plus grosse part de son chiffre d'affaires tout en contribuant à la création d'emplois. Dans ces pays, les PME représentent entre 96% et 99% des entreprises industrielles. Aux États-Unis d'Amérique, 90% des nouvelles créations des années quatre-vingt-dix ont été des PME.

Les petites et moyennes entreprises algériennes ont été marginalisées jusqu'à la fin des années quatre-vingt au profit de la grande dimension. Elles ont évolué dans un environnement totalement défavorable, et étaient concentrées sur des activités de transformation courante avec une très faible valeur ajoutée ainsi qu'une faible intensité technologique. Ce n'est qu'à partir de l'introduction des réformes économiques au début des années quatre-vingt dix en vue d'une libéralisation de l'économie que les pouvoirs publics ont commencé réellement à accorder une attention particulière aux PME.

En Algérie, les PME représentent 67% du tissu économique et occupent plus de 50% des salariés du secteur privé. Malgré cette importance numérique, leur participation à la création des richesses du pays reste faible. Néanmoins, elles constituent un facteur déterminant de développement économique algérien au cours des années à venir.

L'objectif du présent chapitre consiste à présenter le cadre conceptuel de cette recherche ; ceci nous permet de déterminer les variables explicatives, intermédiaire et la variable expliquée ; afin d'explicitier l'impact des facteurs de contingence organisationnelle et comportementale sur les pratiques de tableau de bord dans les PME et l'influence de ce dernier sur le pilotage de la performance de ces entités. Nous terminons ce chapitre par la proposition d'un ensemble d'hypothèses et d'un modèle conceptuel de recherche.

**Section 01 : Vers un modèle général des pratiques de tableaux de bord dans les PME :**

Dans le cadre du présent travail, nous proposons de vérifier un ensemble de relations entre les différentes variables explicatives (facteurs de contingence organisationnelle et comportementale), la variable intermédiaire (Caractéristiques des tableaux de bord) et la variable à expliquer (Pilotage de la performance). Afin de répondre à notre objectif de recherche ; nous avons choisi de tester notre modèle conceptuel, en nous inscrivant dans une approche quantitative. Nous avons adopté une démarche hypothético-déductive.

Cette section présente le cadre conceptuel de recherche ; les études antérieures, les facteurs de contingence et les hypothèses de la recherche.

**1.1 Le cadre conceptuel de la recherche :**

Le but de cette partie est d'identifier les facteurs qui influencent les caractéristiques des tableaux de bord présents dans les PME et qui peuvent par conséquent assurer le pilotage de la performance de ces entités. Cette influence contingente suppose que, pour une PME donnée, atteindre une meilleure performance passe par la recherche d'une conformité de la place des tableaux de bord dans le pilotage de cette performance et, de là, par la recherche des caractéristiques de tableaux de bord conformes à la combinaison de différents facteurs.

1.1.1 : les études antérieures des pratiques des tableaux de bord :

Tableau06 : Récapitulatif des principales études contingentes des systèmes de contrôle de gestion

Auteurs	Variables de continge	Systèmes de contrôl	Principaux résultats
<b>Hofstede (1967)</b>	Environnemen t	Utilisation des budgets	- Dans un environnement économique hostile, les entreprises utilisent plutôt les budgets pour contraindre les employés. - Dans un environnement économique favorable, les budgets sont plus utilisés
<b>Khandwalla (1972)</b>	Type de compétition	Sophisticatio n du système de contrôle	Dans une situation où l'environnement concurrentiel de la firme est intense, l'entreprise utilise un système de contrôle sophistiqué. Différents types de concurrence peuvent avoir des impacts distincts sur l'utilisation des contrôles dans l'entreprise.
<b>Bruns et Waterhouse (1975)</b>	Structure	Sophistication des systèmes budgétaires	Plus les structures sont décentralisées, plus le système budgétaire tend à être sophistiqué.
<b>Waterhouse et Tiessen (1978)</b>	Technolog ie, environne ment	Formalité du système de contrôle, centralisat ion	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.

<b>Merchant (1981)</b>	Taille	Sophistication des systèmes budgétaires	Plus les entreprises sont grandes, plus leurs systèmes budgétaires tendent à être sophistiqués.
<b>Gordon et Narayanan (1984)</b>	Structure, environnement	Système d'information : informations externes, non financières et ex ante	Lorsque les décideurs perçoivent une plus grande incertitude environnementale, ils tendent à chercher des informations externes, non financières et ex ante en plus des autres types d'information et la structure d'organisation évolue vers une forme plus organique.
<b>Govindarajan (1984)</b>	Environnement	Système d'évaluation de la performance	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.

Auteurs	Variables de	Systèmes de	Principaux résultats
<b>Govindarajan et Gupta (1985)</b>	Stratégie	Système d'évaluation de la performance	Des mesures de performance de long terme et des approches subjectives de l'évaluation de la performance sont plus efficaces pour déterminer les compensations des managers dans des unités avec une stratégie de « construction » que dans celles avec une stratégie de « récolte ».
<b>Chenhall et Morris (1986)</b>	Structure, environnement, interdépendance organisationnelle	Quatre caractéristiques du système d'information comptable : étendue, opportunité, agrégation et	<ul style="list-style-type: none"> <li>- L'incertitude perçue de l'environnement influence l'utilité perçue d'un système d'information étendu et qui donne des informations en temps opportun.</li> <li>- Il existe une relation significative entre une structure organisationnelle décentralisée et l'utilité perçue d'informations agrégées et intégrées.</li> </ul>
<b>Kalika (1987)</b>	Structure	Système de planification et de contrôle	<ul style="list-style-type: none"> <li>- La décentralisation de la structure s'accompagne d'une tendance au développement des processus de planification et de contrôle.</li> <li>- Plus les structures sont différenciées, plus les systèmes de planification et de</li> </ul>
<b>Mc Nair et Mosconi (1989)</b>	Implantation du juste-à-temps	Systèmes de coûts	La mise en place de systèmes de production en juste-à-temps entraîne des changements dans les méthodes de calcul de coûts.

<p><b>Govindarajan et Fisher (1990)</b></p>	<p>Stratégie</p>	<p>Contrôle des résultats et des comportements</p>	<p>- La combinaison entre un partage intense des ressources et un contrôle des résultats influence positivement l'efficacité des unités avec une stratégie de leadership par les coûts. - La combinaison entre un partage intense des ressources et un contrôle des comportements influence positivement l'efficacité des unités avec une stratégie de différenciation.</p>
<p><b>Gul et Chia (1994)</b></p>	<p>Environnement</p>	<p>Structure et deux caractéristiques du système d'information (étendue et agrégation)</p>	<p>La combinaison d'une structure décentralisée et d'un système d'information sophistiqué est efficace en terme de performance managériale quand le niveau d'incertitude perçu de l'environnement est élevé.</p>
<p><b>Bergeron (1996)</b></p>	<p>Technologie</p>	<p>Complexité des tableaux de bord</p>	<p>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.</p>

<p><b>Abemethy et Brownell (1997)</b></p>	<p>Technologie</p>	<p>Systèmes de contrôle comptables, de comportement et personnels</p>	<p>- 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.</p> <p>- 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.</p>
<p><b>Jorissen et al., (1997)</b></p>	<p>Taille</p>	<p>Indicateur de performance</p>	<p>Les indicateurs de performance non financiers sont plus utilisés par les grandes entreprises que par les PME.</p>
<p><b>Kalagnanam et Murray Lindsay (1999)</b></p>	<p>Technologie</p>	<p>Systèmes de contrôle mécaniste-organique</p>	<p>Les firmes de production de masse qui adoptent le « juste-à-temps » doivent abandonner un système de contrôle mécaniste et adopter un système de contrôle organique.</p>
<p><b>Hoque et James (2000)</b></p>	<p>taille</p>	<p>Indicateurs de performance</p>	<p>Les entreprises de grande taille utilisent des tableaux de bord qui intègrent de plus en plus des indicateurs non financiers</p>

**Chapitre IV : Les pratiques des tableaux de bord dans les PME algériennes; méthodologie et élément de recherche**

<b>Germain (2003)</b>	taille	Evaluation de la performance	Ce sont les entreprises dont la taille est la plus importante qui évaluent le plus la performance.
<b>Azzouz elhamma (2012)</b>	Taille	Equilibre du tableau de bord	Une étude auprès de 62 entreprises installées au Maroc les résultats montrent que les tableaux de bord tendent à devenir plus équilibrés lorsque la taille de l'entreprise augmente.
<b>Christophe germain (2013)</b>	Environnement organisationnel	Mesure de la performance	Une étude auprès de 83 entreprises montre que les systèmes de mesure de la performance des PME n'adoptent pas dans la majorité des cas la structure équilibrée lorsque l'environnement organisationnel est complexe

**Source : ABBES Meryem**

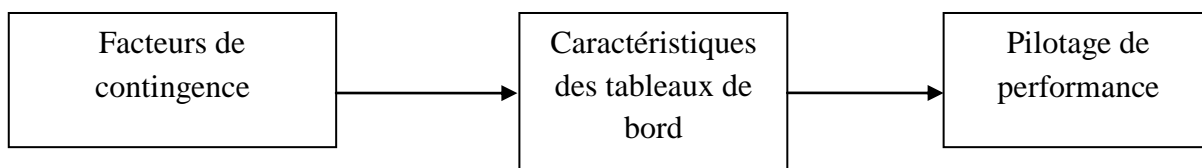
**1.1.2 : les principales variables de la recherche :**

- **Les facteurs de contingence :** Ce sont les variables explicatives dans le modèle. Elles sont incluses dans des variables organisationnelles et comportementales proposées dans littérature théorique qui peuvent influencer les caractéristiques des tableaux de bord.

- **Les caractéristiques de tableaux de bord :** Il s'agit ici de la variable intermédiaire du modèle. Elle traduit l'importance de tableaux de bord dans l'aide à la décision et dans le pilotage de la performance des PME.

- **Le pilotage de la performance :** C'est la variable expliquée du modèle.

**figure09: Le cadre conceptuel du modèle de contingence utilisé dans la recherche**



**1.2. Les hypothèses concernant l'influence de contingence :**

La formulation des hypothèses de recherche découle très naturellement des analyses théoriques faites sur les variables de contingence qui peuvent influencer les caractéristiques des tableaux de bord dans les PME et aussi l'influence de ces caractéristiques sur le pilotage de la performance de ces entités.

Dans cette recherche, nous étudierons les facteurs de contingence les plus importants, il s'agit de la taille, de l'âge d'entreprise, de la structure, de l'environnement dans lequel l'entreprise évolue, et enfin du degré d'informatisation de ses activités.

### **1.2.1 : La taille**

Les études théoriques montrent que 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.

Nous posons donc la sous-hypothèse suivante :

**H1.1 : Plus la taille d'entreprise est grande, plus ses tableaux de bord tendent à être sophistiqués.**

### **1.2.2 : L'âge d'entreprise**

L'âge de l'entreprise influe très directement et de façon spécifique sur l'organisation, peu de recherches se sont intéressées à la relation existant entre l'âge des entreprises et les systèmes de contrôle de gestion des PME. Chapellier (1994) ne trouve aucun lien entre ces deux variables alors que d'autres recherches expliquent que plus une organisation est âgée, plus son comportement est formalisé.

Ce qui nous a induit à poser la sous-hypothèse suivante :

**H 1.2 : Les PME les plus âgées disposent des tableaux de bord plus sophistiqués que les PME les plus jeunes.**

### **1.2.3 : La structure**

Les PME sont caractérisées par une faible spécialisation des tâches au sein de l'entreprise. La spécialisation est généralement accompagnée de l'augmentation de la taille, au fur et à mesure que la firme grossit, les niveaux organisationnels augmentent et le travail devient plus spécialisé.

Il est alors possible de formuler la sous-hypothèse suivante :

**H 1.3 : Plus la structure de PME est décentralisée, plus le degré de sophistication des pratiques de tableaux de bord est élevé.**

### **1.2.4 : L'environnement**

Les résultats des travaux empiriques attestent qu'il existe une relation entre

l'environnement et les systèmes de contrôle de gestion.

Le degré d'hostilité du contexte économique dans lequel évolue l'entreprise influence la manière dont celle-ci utilise ses budgets. le contrôle budgétaire s'est développé dans les organisations à un moment de l'histoire économique où l'environnement des entreprises était relativement stable et peu complexe et le contexte concurrentiel peu dynamique.

Ces observations conduisent à poser la sous-hypothèse suivante :

**H 1.4 : Plus l'environnement de PME est incertain et complexe, plus le degré de sophistication des pratiques de tableaux de bord est élevé.**

### **1.2.5 : Le type de formation**

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, les pratiques de la comptabilité de gestion les plus complexes correspondent aux entreprises dont les dirigeants disposent d'une formation de type gestionnaire.

les missions de base du contrôle de gestion (telle que l'analyse des coûts) sont effectuées par la majorité des dirigeants, tandis que les missions plus organisationnelles (telle que la gestion stratégique) sont peu développées, ce qui peut s'expliquer par le manque de spécialisation du dirigeant.

Nous posons donc la sous-hypothèse suivante :

**H 1.5 : Les pratiques de tableaux de bord des PME sont plus sophistiquées lorsque les dirigeants disposent d'une formation de type gestionnaire.**

### **1.2.6 : Le style de décisions**

« Une caractéristique essentielle de la petite entreprise est le rôle très particulier que joue son dirigeant ». Plusieurs chercheurs affirment la très forte influence du dirigeant de PME sur son système de gestion.

Il est souvent le fondateur de son entreprise, il possède une forte tendance à personnifier l'entreprise selon ses motivations et ces antécédents personnels et professionnels; il joue le rôle du directeur, du manager, et du gestionnaire. De façon

générale les dirigeants de PME, pour prendre leurs décisions, ont exclusivement recours à leurs seuls jugements, intuitions et expériences, ils acceptent peu de déléguer leur pouvoir et leur responsabilité aux autres acteurs, de même, ils ont peu recours à un système d'information de gestion formalisé. On constate que le système de contrôle de gestion dans le contexte d'une PME est fortement conditionné par le propriétaire dirigeant et représente ses aspirations personnelles.

Il est alors possible de formuler la sous-hypothèse suivante :

**H 1.6 : Il existe une relation significative entre le style de prise de décision du dirigeant et le degré de sophistication des pratiques de tableaux de bord des PME.**

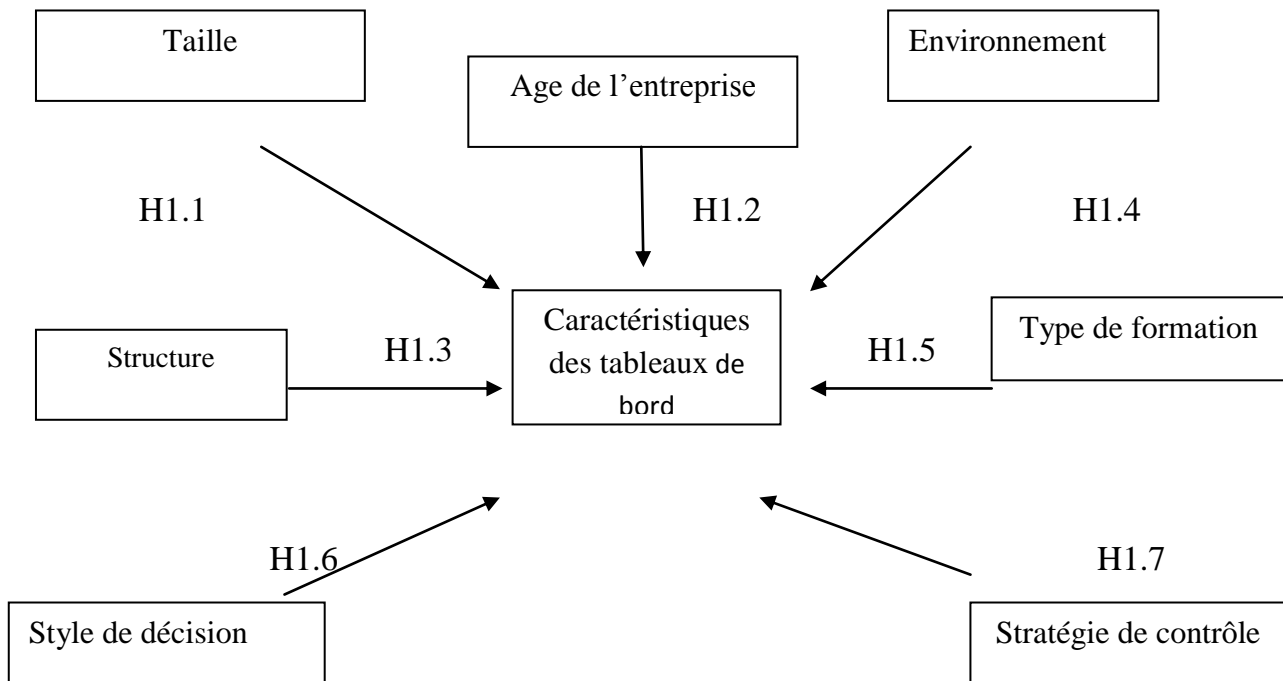
### **1.2.7 : La stratégie de contrôle**

Parmi les facteurs contingents qui influencent les pratiques de tableaux de bord dans les PME, la stratégie de contrôle occupe une place centrale. La stratégie de contrôle des PME est le dernier facteur majeur de contingence proposé dans la littérature. La stratégie recouvrant une réalité complexe. Les systèmes de contrôle de gestion sont présentés comme étant adaptés aux stratégies suivies par les organisations afin de formuler et de diffuser les objectifs mais rares sont les travaux empiriques qui mettent en évidence des relations entre stratégie de contrôle et les pratiques de tableaux de bord dans les PME.

Afin d'analyser ce point, la sous-hypothèse suivante est posée :

**H 1.7 : Il existe une relation significative entre les stratégies de contrôle suivies par les dirigeants et le degré de sophistication des pratiques de tableaux de bord des PME.**

Schéma10: Le modèle conceptuel de l'influence des facteurs de contingence sur les caractéristiques des tableaux de bord.



### 1.3. L'hypothèse concernant l'influence des caractéristiques des tableaux de bord sur le pilotage de la performance des PME

La performance des entreprises est au cœur des préoccupations de plusieurs chercheurs en gestion. Depuis plusieurs années, on étudie les différents liens entre l'utilisation de systèmes de gestion plus ou moins sophistiqués sur la performance de l'entreprise, les études, qui s'inscrivent dans un courant positiviste, étudient la plupart du temps la performance sous un angle financier. Or, l'entreprise évolue dans un environnement de plus en plus complexe. La performance définie en terme financier ne suffit plus.

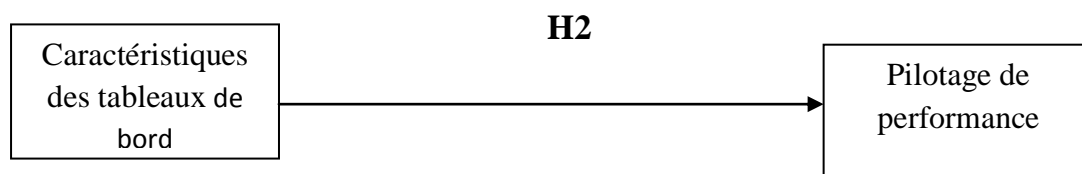
Les tableaux de bord prospectifs de Kaplan et Norton sont d'une aide précieuse en ce qui concerne la mesure et le pilotage de la performance, car ils permettent de formaliser la vision du futur de l'entreprise en tenant compte de la vision des clients, de la vision comptable et financière et de la vision organisationnelle et

stratégique.

Il est alors possible de formuler l'hypothèse suivante :

**H2 : Le pilotage de la performance des PME est plus important lorsque les pratiques de tableaux de bord des PME sont plus sophistiquées.**

**Schéma11: Le modèle conceptuel de l'influence des caractéristiques des tableaux de bord sur le pilotage de la performance.**



Après avoir formulé les hypothèses sur les relations entre les variables du modèle il est possible maintenant de construire graphiquement le modèle conceptuel de recherche. Ce modèle constitue une réponse théorique à notre principale question de recherche.

#### **1.4. L'hypothèse relative à l'adoption du tableau de bord prospectif par les dirigeants des PME algériennes :**

Les indicateurs de performance jugés comme étant les plus pertinents sont l'accroissement du chiffre d'affaires et les différents ratios financier. En revanche, deux indicateurs sont considérés comme plus faiblement pertinents : le taux de risque et le taux de rendement de l'actif. Globalement, l'axe finance revêt une pertinence qui reste malgré tout modérée par rapport aux autres axes du tableau de bord prospectif.

**H.3. Les dirigeants des PME algériennes sont suffisamment motivés pour adopter le concept du tableau de bord prospectif ; c'est un véritable outil de pilotage de la performance globale.**

**En conclusion** Afin de tester notre modèle de recherche ainsi que les hypothèses afférentes, nous allons tout d'abord définir les différentes variables, en choisissant les mesures adéquates à notre objectif de recherche. Ainsi, pour certaines variables, nous avons repris les échelles de mesure fournies par la littérature sans y apporter de

modifications. Pour d'autres, nous avons procédé aux modifications appropriées, afin de rendre ces échelles spécifiquement applicables au contexte des PME algériennes.

### **Section02 : La mise en œuvre de l'étude empirique :**

Comme nous l'avons précisé auparavant, nous cherchons dans ce travail d'une part à étudier la place des tableaux de bord dans le pilotage de la performance des PME et à tenter d'en proposer une typologie, d'autre part, à déterminer dans quelle mesure les pratiques de tableaux de bord des PME peuvent être soumises à l'influence de certains facteurs de contingence qui représentent les variables du modèle à mesurer.

Dans cette section nous avons présenté la méthode de recueil des données et le questionnaire qui explique les mesures des variables de recherches afin de proposer notre modèle de recherche.

#### **2.1 : La méthode et le recueil des données**

La présente partie expose en détail la méthode et le recueil des données. Ainsi, nous abordons, dans un premier temps, le choix et la présentation des méthodes adoptées. Ensuite, nous présentons la phase de choix de l'échantillon, l'élaboration des questionnaires, et enfin, le recueil de données.

##### **2.1.1 : Choix et présentation des méthodes adoptées**

Dans ce travail de recherche, nous avons choisi l'enquête par questionnaires qui nous paraît la plus appropriée à notre question de recherche. C'est un mode de recueil des données le plus utilisé dans le domaine de contrôle de gestion. Un questionnaire est un outil qui permet d'interroger directement des individus en définissant au préalable, par une approche qualitative, les modalités de réponses au travers des questions.

L'enquête par questionnaire permet d'estimer des variables latentes par un ensemble d'indicateurs, traduit dans le questionnaire par des affirmations, auxquelles les personnes interrogées doivent préciser leur degré d'accord. Il permet aussi de quantifier les résultats de la recherche, grâce à de nombreux tests statistiques rigoureux effectués sur les données collectées, permettant de vérifier les hypothèses de recherche et interpréter les résultats avec objectivité.

Dans notre cas, nous visons un échantillon d'une petite taille, en vue d'appliquer la

méthode des équations structurelles. L'enquête par questionnaire, comme mode de collecte des données, est recommandée dans ce cas.

### **2.1.2 : Choix de l'échantillon**

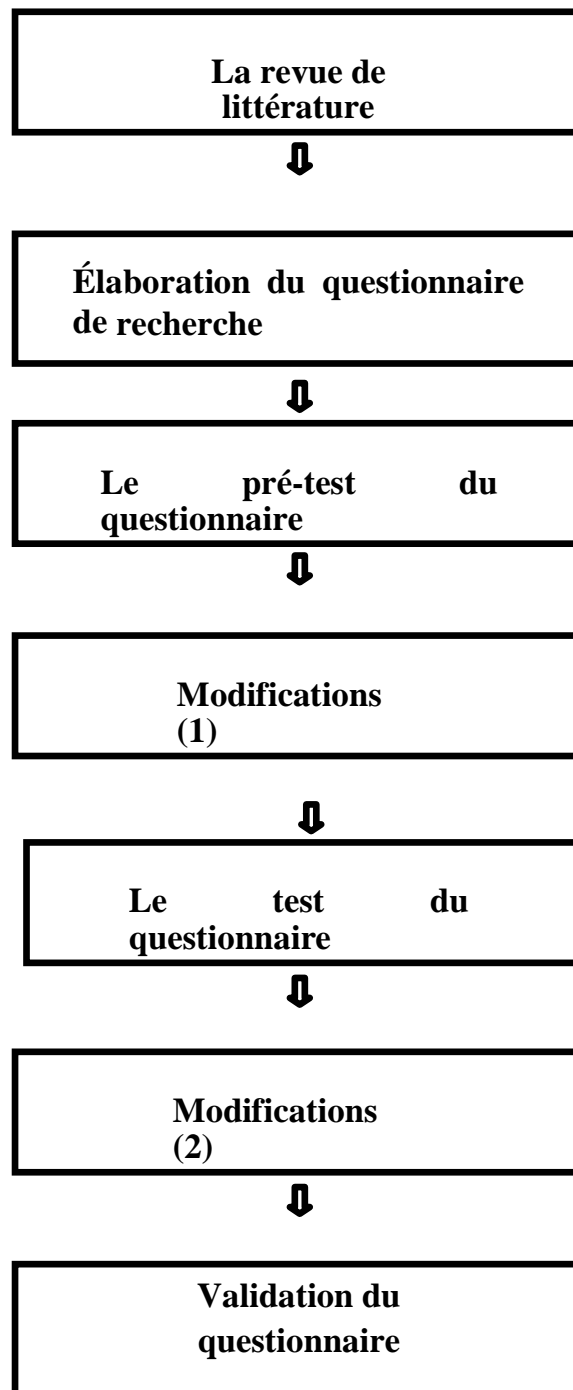
Avant d'aborder la recherche sur le terrain, il est nécessaire de définir également la population à laquelle s'adresse l'enquête. Pour cela, nous avons contacté les directions des PME pour avoir la taille et les adresses des entreprises. Deux critères ont été retenus pour définir les entreprises constituant la population de base.

- **La taille** : les entreprises doivent avoir moins de 250 salariés pour être incluses dans notre échantillon ;
- **La localisation géographique** : l'étude porte sur 50 PME implantées au niveau régional.

### **2.1.3 : Élaboration des questionnaires**

Comme nous l'avons précisé auparavant, nous cherchons dans ce travail, d'une part, à étudier la place des tableaux de bord dans le pilotage de la performance des PME et à tenter d'en proposer une typologie, d'autre part, à déterminer dans quelle mesure les pratiques de tableaux de bord des PME peuvent être soumises à l'influence de certains facteurs de contingence. Pour répondre à ces deux objectifs, un certain nombre de dimensions doit être mobilisé et renseigné. Chaque dimension n'étant pas mesurable directement, elle est réduite à un ensemble de concepts qui sont mesurés par une ou plusieurs variables observées, c'est-à-dire, un ou plusieurs items directement mesurables. Chaque ensemble d'items forme ainsi une échelle de mesure.

Le déroulement de la phase d'élaboration des questionnaires a été fait selon trois étapes : la revue de la littérature, le pré-test et le teste du questionnaire auprès d'un groupe de personnes (le directeur de la thèse, un professeur universitaire en méthodologie de recherche et un contrôleur de gestion) .



En matière d'élaboration des questions, on peut observer deux distinctions importantes : questions ouvertes et questions fermées.

**Questions ouvertes :**

Ce sont des questions qui offrent la possibilité à la personne interrogée de s'exprimer en plusieurs phrases. Elles permettent des questionnements plus profonds et de mettre en évidence des points de vue inattendus sur ce qu'on cherchait. Cependant, leur inconvénient c'est qu'elles sont longues à traiter et difficiles à codifier.

**Questions fermées :**

Ce sont des questions qui offrent des réponses précises proposées par le chercheur. Elles présentent l'avantage de faciliter les réponses, leur codification et leur analyse.

Vu la facilité qu'elles peuvent donner au déroulement de l'enquête, nous avons opté dans notre questionnaire pour les questions fermées en majorité. Ceci nous paraît adéquat avec le test de nos hypothèses de recherche car il nous permettra de bien cibler nos variables explicatives et expliquées. En revanche, l'utilisation de questions ouvertes dans ce type de recherche nous semble inappropriée et rendra impossible la vérification des hypothèses.

Néanmoins, nous avons utilisé deux questions ouvertes (une pour le contrôleur de gestion et une autre pour le dirigeant d'entreprise) pour permettre aux personnes interrogées de s'exprimer davantage sur des points qui ne sont pas traités dans le questionnaire.

Les deux questionnaires utilisés dans cette étude sont constitués de quatre parties. La première partie comporte des questions sur les caractéristiques de l'entreprise et de la personne interrogée. La deuxième partie concerne la structure et l'environnement de l'entreprise. La troisième partie a pour objet d'étudier le style de décision adopté dans l'entreprise. Enfin, la quatrième partie concerne les pratiques de tableaux de bord de l'entreprise.

Après avoir présenté notre méthode d'élaboration des questionnaires, nous présentons ci-dessous leur méthode d'envoi.

#### **2.1.4 : Envoi des questionnaires**

Parce que l'objectif de la recherche vise à observer et interpréter les pratiques de tableaux de bord des PME, la nécessité de recueillir un nombre suffisant de données est apparue importante. Pour cela, l'enquête par questionnaire a été réalisée en face à face.

L'un des principaux avantages de ce type est qu'il offre plus de possibilités d'évaluer la compréhension de la personne interrogée et son interprétation des questions, de même que de clarifier toute ambiguïté au sujet du sens d'une question ou d'une réponse. Au cours d'une entrevue, il est également possible de montrer aux personnes interrogées des documents ou des objets et de solliciter leur réaction.

Ce type présente des inconvénients, notamment :

- La présence de l'enquêteur, qui peut influencer les réponses données par l'enquêté ;
- Le coût des déplacements.

Dans cette deuxième étape, nous avons consulté sur place 50 entreprises situées dans deux villes (ORAN et SIDI BEL ABBES), ce qui nous a permis de recueillir des données auprès de 45 entreprises ayant accepté de nous recevoir, soit un taux de réponse réel de 90 %.

#### **2.2 : Mesures des variables du modèle**

Afin de tester notre modèle de recherche ainsi que les hypothèses afférentes, nous devons tout d'abord définir les différentes variables, en choisissant les mesures adéquates à notre objectif de recherche. Ainsi, pour certaines variables, nous avons repris les échelles de mesure fournies par la littérature sans y apporter de modifications. Pour d'autres, nous avons procédé aux modifications appropriées, afin de rendre ces échelles spécifiquement applicables au contexte des PME algériennes.

En conformité avec la division des variables du modèle conceptuel en trois grands blocs, sont présentées dans ce qui suit, les mesures des facteurs de contingence, des caractéristiques des tableaux de bord et du pilotage de la performance.

**2.2.1 : Les mesures des facteurs de contingence (les variables explicatives)**

Les échelles de mesure initiales des sept facteurs de contingence retenus dans le modèle – la taille, l’âge d’entreprise, la structure, l’environnement, style de décision, la stratégie de contrôle, , la formation, sont présentées en deux blocs.

**La taille**

Les PME se distinguent des grandes entreprises par leur taille modeste. Les typologies les plus connues sont basées sur des méthodes quantitatives qui se réfèrent à des données quantitatives d’emplois (effectif des salariés), d’actif ou de chiffre d’affaires.

**Tableau 07 : Critères quantitatifs retenus en Algérie pour classer les entreprises par taille**

<b>Critère</b>	<b>TPE</b>	<b>PE</b>	<b>ME</b>
<b>Effectif</b>	< 10personnes	< 50 personnes	<250personnes
<b>CA</b>	< 25 millions de DA	MOINS DE 200 millions de DA	200millions-2milliard DA

Pour notre recherche et par manque de données, qualitatives et quantitatives, détaillées sur les structures financières des entreprises étudiées, nous nous contenterons d’adapter le critère le plus communément utilisé, à savoir la taille de l’entreprise mesurée par le nombre de salariés permanents.

La question que nous avons posée est la suivante :

---

**Sur une base annuelle, quel est le nombre d’employés permanents et d’employés contractuels dans votre entreprise ?**

---

Il a été demandé aux personnes interrogées de définir le nombre des employés permanents et celui des employés contractuels.

### **La structure**

Dans notre enquête un ensemble d'éléments permettant de caractériser nos différentes structures :

- le degré de spécialisation des tâches ;
- le degré de standardisation (degré de définition des fonctions, des règles et procédures et des objectifs de performance) ;
- le degré de décentralisation horizontale de la prise de décision ;
- le degré de décentralisation verticale de la prise de décision ;
- le degré de formalisation des tâches et des règles et des procédures.

Pour mesurer le degré de spécialisation des tâches, la question que nous avons posée est la suivante :

---

**Actuellement, qu'est-ce qui caractérise le mieux la spécialisation des tâches dans votre organisation ?**

---

Il a été demandé aux personnes interrogées de répondre sur une échelle de Likert de 1- (les tâches sont clairement spécifiées, les critères de performance sont bien établis) à 4 - (il n'y a pas de description formelle des tâches).

Pour mesurer le degré de standardisation (degré de définition des fonctions, des règles et procédures et des objectifs de performance), nous avons posé la question suivante :

---

**Quel est le degré de définition des éléments suivants dans l'entreprise ? (Les fonctions, les objectifs de performance et les règlements et procédures).**

---

Il a été demandé aux personnes interrogées de répondre sur une échelle de Likert de 1- (Ils (elles) ne sont pas défini(e)) à 5 - (Ils (elles) sont clairement défini(e)s spécifié).

Pour évaluer le degré de décentralisation horizontale de la prise de décision, nous avons posé la question suivante :

---

**Veillez préciser quel est votre degré d'accord vis-à-vis des affirmations suivantes :**

- a) vous participez à la prise de toutes les décisions, y compris les décisions mineures, car vous considérez que tout doit être contrôlé par vous-même.
- b) vous ne prenez de décisions importantes qu'après avoir consulté vos collaborateurs.
- c) vos collaborateurs vous consultent toujours avant la mise en application des décisions qu'ils prennent.
- d) vous laissez vos collaborateurs prendre seuls les décisions qui relèvent de leur domaine de responsabilité.

Une échelle de Likert à quatre points permet aux personnes interrogées de mentionner dans quelle mesure ils sont d'accord avec chacune de ces affirmations :

- pas du tout d'accord : chiffre 1 ;
- plutôt pas d'accord : chiffre 2 ;
- plutôt d'accord : chiffre 3 ;
- totalement d'accord : chiffre 4.

Parallèlement, pour mesurer le degré de décentralisation verticale de la prise de décision, nous avons posé la question suivante :

---

**Les décisions suivantes sont généralement prises à quel niveau de direction ?** (Développement ou lancement de nouveaux produits ou services, embauche et licenciement, fixation des prix de vente, choix des investissements.....)

---

Il a été demandé aux personnes interrogées d'indiquer le niveau hiérarchique : cadres opérationnels (1), cadres fonctionnels (2) ou direction générale ou au-dessus de la direction générale (3).

Pour mesurer la formalisation des tâches et des règles et des procédures, nous avons posé la question suivante :

---

**Dans quelle mesure retrouve-t-on les éléments suivants décrits dans des manuels ou autres supports formels (Tâches, règles et procédures) ?**

---

Il a été demandé aux personnes interrogées de répondre sur une échelle de Likert de 1- (Description complète et détaillée) à 5- (Aucune description écrite).

#### **L'environnement**

L'environnement a fait l'objet de nombreuses évaluations en tant que facteur de contingence des systèmes de contrôle de gestion. Il apparaît cependant que c'est en terme d'incertitude perçue que cette variable a le plus souvent été prise en compte dans les travaux empiriques.

Ainsi, pour mesurer l'environnement, nous avons posé les questions suivantes :

---

**Le dynamisme de votre environnement externe (au plan économique et au plan technologique) est-il très stable ou très dynamique ?**

---

Il a été demandé aux personnes interrogées de répondre sur une échelle de Likert de 1- très stable (évolutions lentes) à 5- très dynamique (évolution rapides) pour chacune des dimensions suivantes : au plan économique et au plan technologique.

**Les actions et les comportements de vos concurrents sur le marché sont-ils facilement prévisibles, ou totalement imprévisibles ?**

**Les goûts et les préférences de vos clients** sont-ils facilement prévisibles, ou totalement imprévisibles ?

Dans les deux questions, il a été demandé aux personnes interrogées de répondre sur une échelle de Likert de 1- facilement prévisibles à 5- totalement imprévisibles.

### **La formation**

Pour mesurer le type de formation du dirigeant, nous avons posé la question suivante :

---

**Votre formation est-elle** de type gestionnaire ou non gestionnaire ?

---

Il a été demandé au dirigeant d'entreprise d'indiquer si la formation dont il dispose est de type gestionnaire ou non gestionnaire.

### **Le style de décisions**

Pour construire nos variables de style de décisions, nous avons sélectionné dans notre enquête deux groupes d'éléments permettant de caractériser nos styles de décisions :

- Caractéristiques de l'information utilisée (mesurer par la quantité d'information utilisée, le degré de formalisation de l'information utilisée, le degré de structuration de l'information utilisée, la variété des solutions envisagées avant la décision, le degré de référence à l'intuition dans la prise de décision et le degré d'organisation de séminaires de formation) ;

Pour évaluer les caractéristiques de l'information utilisée, nous avons posé les trois questions suivantes :

---

**Veillez préciser vos préférences en matière d'information pour chacune des propositions ci-dessous :**

---

Une liste de quatre items a été proposée et on a demandé aux personnes interrogées de situer leur appréciation de chacun de ces items sur une échelle de 1 à 4.

- totalement d'accord avec la proposition (1) : chiffre 1 ;
- plutôt d'accord avec la proposition (1) : chiffre 2 ;
- plutôt d'accord avec la proposition (2) : chiffre 3 ;
- totalement d'accord avec la proposition (5) : chiffre 4.

Les couples de propositions associées aux quatre items sont respectivement les suivantes :

- (Je préfère disposer d'une faible quantité d'informations et que celles-ci soient résumées, agrégées, synthétisées ; je préfère disposer d'une quantité d'informations importantes et que celles-ci soient détaillées, non agrégées.).
- (Je préfère une information écrite (compte-rendu, rapports, chiffres, etc.) ; je préfère une information orale (conseils, opinions, etc.)).
- (Je préfère une information prétraitée, structurée, présentée de manière standard ; je préfère une information brute, non structurée, présentée dans sa version initiale.).
- (À l'issue du traitement de l'information, j'élabore plusieurs solutions que je confronte ensuite en vue de la décision finale ; à l'issue du traitement de l'information, je m'oriente rapidement vers une solution unique en vue de la décision finale.).

---

**Pour prendre vos décisions, vous référez à votre intuition ?**

---

Il a été demandé au dirigeant d'entreprise d'indiquer dans quelle mesure il se réfère à son intuition pour prendre ses décisions. Quatre modalités de réponse sont associées à la question : jamais, de temps en temps, souvent et toujours.

---

**Organisez-vous des séminaires de formation ou de réflexion pour votre personnel ?**

---

Il a été demandé au dirigeant d'entreprise d'indiquer le degré d'organisation des séminaires de formation. Quatre modalités de réponses sont associées à la question : jamais, ponctuellement (quand un problème précis se posent), une à deux fois par an et plusieurs fois par an.

**La stratégie de contrôle**

La stratégie de contrôle est mesurée par le niveau de présence de mécanismes de contrôle dans les stratégies de pilotage des dirigeants par l'intermédiaire des dimensions suivantes :

- Stratégie de contrôle relative aux budgets (mesurer par le degré de couverture fonctionnelle de système budgétaire et la fréquence d'utilisation des données qui sont produites par le système budgétaire) ;
- Stratégie de contrôle relative aux coûts (mesurer par la variété des coûts calculés dans l'entreprise, variété des objets auxquels se rapportent les coûts calculés dans l'entreprise et la fréquence d'utilisation des données qui sont rapportées aux coûts).

- Pour évaluer la stratégie de contrôle relative aux budgets, deux questions sont posées :
  - Pour mesurer le degré de couverture fonctionnelle de système budgétaire, nous avons posé la question suivante :

---

**Dans quelle mesure le système budgétaire couvre-il les fonctions de l'entreprise ?**

---

Il a été demandé aux personnes interrogées de répondre sur une échelle de Likert de 1- (les budgets couvrent une seule fonction de l'entreprise) à 5- (les budgets couvrent l'ensemble des fonctions de l'entreprise).

- Pour mesurer la fréquence d'utilisation des données qui sont produites par le système budgétaire, nous avons posé une question fermée, à choix multiples et à réponse unique :

---

**Utilisez-vous les données qui sont produites par le système budgétaire ?**

---

Il a été demandé à la personne interrogée d'indiquer dans quelle mesure elle utilise les données qui sont produites par le système budgétaire. Cinq modalités de réponse sont associées à la question : jamais, ponctuellement (quand un problème précis se posent), deux à trois fois par an, tous les mois ou toutes les semaines.

### **2.2.2 : Les mesures des caractéristiques des tableaux de bord (la variable intermédiaire)**

Il s'agit de mesurer la sophistication des tableaux de bord des PME de l'échantillon. Quatre variables, concepts généraux, permettent de déterminer les indices de sophistication des tableaux de bord : le degré de réactivité, la diversité du champ d'application, la diversité des indicateurs de performances et le degré de décentralisation des tableaux de bord.

#### **Le degré de réactivité**

Le degré de réactivité des tableaux de bord est lié aux modes d'élaboration de l'outil ainsi qu'à la typologie des indicateurs qui les composent.

Le degré de réactivité est mesuré, dans cette recherche, par l'intermédiaire des dimensions suivantes :

- la fréquence de production des tableaux de bord ;
- le délai de production des tableaux de bord ;
- le degré d'intégration des indicateurs de suivi dans les tableaux de bord ;
- le degré d'intégration des indicateurs prévisionnels dans les tableaux de bord.

La mesure de la fréquence de production des tableaux de bord est effectuée à l'aide de cinq propositions reprenant les modalités de réponse suivantes : annuelle, trimestrielle, mensuelle, hebdomadaire et quotidien.

Pour mesurer le délai de production des tableaux de bord, nous avons posé la question suivante :

---

**Quel est le délai de production des tableaux de bord ?**

---

Il a été demandé à la personne interrogée d'indiquer le délai de production de tableaux de bord à l'aide de cinq modalités de réponse : 1 à plusieurs mois, 1 à 3 semaines, plusieurs jours, 1 jour et en temps réel.

- Pour mesurer le degré d'intégration des indicateurs de suivi et le degré d'intégration des indicateurs prévisionnels dans les tableaux de bord, il a été demandé aux personnes interrogées de répondre sur une échelle de Likert de 1- (faible, peu d'indicateurs de ce type sont présents dans les tableaux de bord) à 5- (élevé, beaucoup d'indicateurs de ce type sont présents dans les tableaux de bord).

**La diversité du champ d'application :**

la diversité du champ d'application est mesurée par l'intermédiaire des dimensions suivantes :

- le degré d'intégration de données financières dans les tableaux de bord ;
- le degré d'intégration de données quantitatives non financières dans les tableaux de bord ;
- le degré d'intégration de données qualitatives dans les tableaux de bord ;
- le degré d'intégration de données externes dans les tableaux de bord.

Chacun de ces attributs est évalué sur une échelle de Likert de 1- (faible, les données de ce type sont peu nombreuses) à 5- (élevé, les données de ce type sont très nombreuses). Les scores obtenus par les personnes interrogées sur chacune de ces échelles permettent d'identifier à la fois la nature et la variété des données incluses dans les tableaux de bord.

**La diversité des indicateurs de performances :**

La mesure de la diversité des indicateurs de performances consiste en fait à déterminer la nature des données qui sont fournies par les tableaux de bord. Il s'agit en quelque sorte d'identifier le type des indicateurs de performance des objets contrôlés.

La diversité des indicateurs de performances est évaluée dans cette étude par :

- le degré d'intégration dans les tableaux de bord d'indicateurs se rapportant à la performance financière ;
- le degré d'intégration dans les tableaux de bord des indicateurs de performance concernant les clients ;
- le degré d'intégration dans les tableaux de bord des indicateurs de performance des variables de gestion liées aux objectifs stratégiques ;
- le degré d'intégration dans les tableaux de bord d'indicateurs se rapportant à la gestion des éléments incorporels.

Pour mesurer les variables ci-dessus, il a été demandé aux personnes interrogées de répondre sur une échelle de Likert de 1- (faible, les données de ce type sont peu nombreuses) à 5- (élevé, les données de ce type sont très nombreuses).

Une liste de quatre items a été alors proposée et on a demandé aux personnes interrogées de situer leur appréciation de chacun de ces items :

- a) indicateurs se rapportant à la performance financière (ex : résultats d'exploitation, taux de croissance du chiffre affaires, taux de marge brute, ratios de trésorerie, etc.) ;
- b) indicateurs de performance concernant les clients (ex : fidélité et satisfaction des clients, nouveaux clients, rentabilité par segment, évolution des parts de marché, etc.)

c) indicateurs de performance des variables de gestion liées aux objectifs stratégiques de l'entreprise (ex : indicateurs de coûts si l'objectif stratégique est d'améliorer une position concurrentielle par une baisse des prix de vente, indicateurs de qualité, de flexibilité, de délais, etc.) ;

d) indicateurs se rapportant à la gestion des éléments incorporels (ex : indicateurs de satisfaction et de motivation des salariés, de formation, de qualité des systèmes d'information et de veille technologique ou stratégique, de climat social, etc.).

### **Le degré de décentralisation des tableaux de bord**

Pour mesurer de le degré de décentralisation des tableaux de bord, nous avons posé la question suivante :

---

**Quel est ou quels sont le(s) destinataire(s) des tableaux de bord dans  
l'entreprise ?**

---

Il a été demandé à la personne interrogée d'indiquer quels sont le(s) destinataire(s) des tableaux de bord dans l'entreprise. Trois modalités de réponse sont associées à la question : le dirigeant, les responsables fonctionnels ou de départements et les responsables opérationnels.

### **2.2.3 : Les mesures de pilotage de la performance (la variable expliquée)**

Le pilotage de la performance est intimement lié à la notion de pilotage stratégique qui consiste, en pratique, à mettre à la disposition de la direction de l'entreprise un nombre limité d'indicateurs variés, financiers et non financiers, à court et long terme, regroupés de façon à aider les dirigeants dans leurs prises de décisions stratégiques. La plupart des écrits théoriques sur le sujet utilisent comme fondement le modèle de tableau de bord prospectif (Kaplan et Norton, 1996).

En accord avec la définition de tableau de bord prospectif donnée dans le second chapitre, les tableaux de bord prospectifs ont été conçus comme un nouvel outil de pilotage de la performance. Ils représentent les facteurs clés de succès et sont déclinés à l'aide de variables d'action et de résultat, de nature financière et non financière, quantitative et non quantitative, avec une orientation à court terme et à long terme. Le tableau de bord est un outil de gestion permettant de présenter de manière structurée des indicateurs et des informations utiles au pilotage de l'entreprise et à la déclinaison de sa stratégie.

Les mesures de pilotage de la performance ont été présentées, dans ce travail, en trois blocs suivants : le degré d'utilisation des tableaux de bord, la diversité d'utilisation et le degré d'utilité.

### **Le degré d'utilisation des tableaux de bord**

Le degré d'utilisation des tableaux de bord est mesuré par l'intermédiaire des dimensions suivantes :

- la fréquence d'utilisation des tableaux de bord ;
- l'intensité d'utilisation des données des tableaux de bord.

Pour mesurer la fréquence d'utilisation des tableaux de bord dans l'entreprise, une liste de six modalités de réponse a été proposée et on a demandé aux personnes interrogées de situer leur choix de chacun de ces modalités : jamais, tous les ans, tous les trimestres, tous les mois, toutes les semaines ou tous les jours.

L'intensité d'utilisation des données des tableaux de bord exprime la mesure dans laquelle le dirigeant utilise les données qui sont communiquées dans les tableaux de bord.

Pour cela, nous avons posé la question suivante :

---

**Dans quelle mesure utilisez-vous les données qui sont communiquées dans les tableaux de bord ?**

---

Il a été demandé aux personnes interrogées de répondre sur une échelle de Likert de 1- (j'utilise seulement quelques données que je trouve essentielles) à 5- (j'utilise l'ensemble des données).

**La diversité d'utilisation des tableaux de bord :**

Il s'agit d'identifier les rôles que les dirigeants des PME attribuent aux tableaux de bord à travers la manière dont ils les utilisent. Pour ce faire, il a été demandé aux personnes interrogées de répondre sur une échelle de Likert de 1- (utilisation faible) à 5- (utilisation importante). Plusieurs situations d'utilisation sont proposées :

- a) vous informer des résultats de l'entreprise sur une période donnée (niveau des ventes, de l'activité, résultats financiers, etc.) ;
- b) contrôler à distance le travail du personnel ;
- c) prévoir et anticiper les situations des semaines et mois à venir (prévision de chiffre d'affaires, de trésorerie, etc.) ;
- d) expliciter et communiquer les objectifs de l'entreprise au personnel afin de le responsabiliser et le motiver ;
- e) suivre et surveiller les performances de l'entreprise (coûts, qualité, etc.) qui présentent un lien direct avec les objectifs stratégiques, et prendre à temps, si nécessaire, des mesures correctrices.

**Le degré d'utilité des tableaux de bord :**

La mesure du degré d'utilité des tableaux de bord consiste à déterminer dans quelle mesure l'instrument de pilotage répond aux besoins du dirigeant d'entreprise. Sa mesure est effectuée par l'intermédiaire des dimensions suivantes :

- le degré de fiabilité des données qui sont produites par les tableaux de bord ;
- le degré d'intelligibilité des données qui sont produites par les tableaux de bord ;
- le degré de signification des données qui sont produites par les tableaux de bord ;
- le degré de rentabilité des tableaux de bord.

la mesure du degré de fiabilité des données qui sont produites par les tableaux de bord, est effectuée à l'aide de cinq modalités de réponse suivantes : très peu fiables (1), peu fiables (2), moyennement fiables (3), fiables pour la majeure partie (4) et totalement fiables (5).

- De même, pour mesurer le degré d'intelligibilité des données qui sont produites par les tableaux de bord, cinq modalités de réponse ont été proposées : très difficilement compréhensibles (1), peu compréhensibles (2), moyennement compréhensibles (3), compréhensibles pour la majeure partie (4) et totalement compréhensibles (5).
- Parallèlement, pour mesurer le degré de signification des données qui sont produites par les tableaux de bord, une liste de cinq modalités de réponse a été proposée : très difficilement interprétables (1), peu interprétables (2), moyennement interprétables (3), interprétables pour la majeure partie (4) et totalement interprétables (5).

Enfin, la mesure du niveau de rentabilité des tableaux de bord est effectuée à l'aide de cinq modalités de réponse suivantes : pas du tout rentables (1), peu rentables (2), moyennement rentables (3), rentables pour la majeure partie (4) et très rentables (5)

**Tableau08 : Variables de mesure des facteurs de contingence.**

Variables représentatives des facteurs de contingence	Les variables de mesure	Nombre
Taille (T)	Nombre de salariés.	1
Âge d'entreprise (A.G)	Nombre d'années d'existence.	1
Structure (STR)	Degré de spécialisation des tâches. (DST)	1
	Degré de description formelle (degré de définition des fonctions, des règles et procédures et des objectifs	3
	Degré de décentralisation horizontale de la prise de décision. (D.D.H)	4
	Degré de décentralisation verticale de la prise de décision. (D.D.V)	5
	Degré de formalisation des tâches et des règles et des procédures. (D.F.T.R.P)	2
Environnement (E.N.V)	Dynamisme de l'environnement externe (au plan économique et au plan technologique). (D.E.N.V)	2
	Prévisibilité des actions et des comportements des concurrents sur le marché. (CR)	1
	Prévisibilité des goûts et des préférences des clients. (CL)	1

**Chapitre IV : Les pratiques des tableaux de bord dans les PME algériennes; méthodologie et élément de recherche**

---

Formation(F.R)	Type de formation (le type gestionnaire ou non gestionnaire).	1
Style de décision (S.D)	Caractéristiques de l'information utilisée. (C.I.U)	6
	Degré de supervision personnelle des tâches. (D.S.P.T)	8
Stratégie de contrôle (S.C)	Stratégie de contrôle relative aux budgets. (S.C.B)	2

**Tableau09 : Variables de mesure des caractéristiques tableaux de bord.**

Variables représentatives des caractéristiques des tableaux de bord	Les variables de mesure	Nombre d'items
Degré de réactivité (D.R)	Fréquence de production des tableaux de bord. (F.P)	1
	Délai de production des tableaux de bord. (D.P)	1
	Degré d'intégration des indicateurs de suivi. (D.I.I.S)	1
	Degré d'intégration des indicateurs prévisionnels. (D.I.I.P)	1
Diversité du champ d'application	Degré d'intégration de données financières dans les tableaux de bord.	1
	Degré d'intégration de données quantitatives	1
	Degré d'intégration de données qualitatives	1
	Degré d'intégration de données externes dans les tableaux de bord. (D.E.X)	1

Diversité des indicateurs de performances (D.I.F)	Degré d'intégration dans les tableaux de bord d'indicateurs se rapportant à la performance financière. (D.F)	1
	Degré d'intégration dans les tableaux de bord des indicateurs de performance concernant les clients. (C.T)	1
	Degré d'intégration dans les tableaux de bord des indicateurs de performance des variables de gestion liées aux objectifs stratégiques. (O.S)	1
	Degré d'intégration dans les tableaux de bord d'indicateurs se rapportant à la gestion des éléments incorporels. (E.I.N)	1
Degré de décentralisation des tableaux de bord (D.D.T.B)	Degré de décentralisation des tableaux de bord.	1

**Tableau10 : Variables de mesure de pilotage de la performance**

Variables représentatives de pilotage de la performance	Les variables de mesure	Nombre d'items
Degré d'utilisation des tableaux de bord (D.U.T.B)	Fréquence d'utilisation des tableaux de bord. (F.U)	1
	Intensité d'utilisation des données des Tableaux de bord. (I.U)	1
Diversité du champ d'application (D.V.T.B)	Degré d'utilisation des tableaux de bord pour informer les résultats. (I.R)	1
	Degré d'utilisation des tableaux de bord pour contrôler le travail des personnels. (C.T.P)	1
	Degré d'utilisation des tableaux de bord pour prévoir les situations à venir. (P.S.A)	1
	Degré d'utilisation des tableaux de bord pour expliciter les objectifs de l'entreprise.	1
	Degré d'utilisation des tableaux de bord pour suivre les performances de l'entreprise. (S.P)	1

Degré d'utilité des tableaux de bord (D.U.T.T.B)	Degré de fiabilité des données des TB. (D.F)	1
	Degré d'intelligibilité des données des TB. (D.I)	1
	Degré de signification des données des TB. (D.S)	1
	Degré de rentabilité des TB. (D.R)	1

### **2.3 : le choix de la méthode d'analyse :**

Pour répondre aux différentes questions et vérifier les différentes hypothèses de cette recherche, on a adopté une analyse de modélisation par équations structurelles (SEM) Les modèles d'équations structurelles sont élaborés pour tester les effets linéaires entre un ensemble de variables non directement observables : les variables latentes. Ces dernières sont estimées grâce à des variables directement recueillie (observables) : les variables manifestes.

La méthode des équations structurelles présente plusieurs avantages, comparés aux approches statistiques classiques que sont l'analyse de régression multiple, l'analyse discriminante, ou l'analyse de la variance :

- Elles permettent de tester de manière simultanée l'existence de relations causales entre plusieurs variables latentes explicatives (variables exogènes) et plusieurs variables latentes à expliquer (variables endogènes) ;
- Elles permettent de construire et de tester la validité et la fiabilité de construits latents, élaborés à partir de la combinaison de plusieurs items (échelles de mesure) ;
- Elles permettent d'évaluer et de comparer de manière globale des modèles de recherche complexes, en prenant en compte les erreurs de mesure.

**En conclusion** et conformément à la démarche qui a été suivie précédemment, et en accord avec la distinction opérée par la littérature, deux catégories de facteurs sont successivement prise en compte. Il s'agit d'une part des facteurs liés à la contingence organisationnelle qui ressortent de l' « objet » que constitue l'organisation et son environnement, d'autre part des facteurs qui, relevant de la contingence comportementale, se rapportent au « sujet » qu'est le dirigeant de PME. Ainsi, le modèle théorique à développer doit regrouper trois types de variables.

**Conclusion :**

Le présent chapitre présente les variables de notre modèle de recherche, ainsi que les principaux travaux théoriques et empiriques relatifs aux trois principales catégories de variables : à savoir les variables liées aux facteurs de contingence organisationnelle tel que l'âge, la taille, la structure, l'environnement et comportementaux comme la formation du dirigeant, le style de décision et la stratégie de contrôle ainsi que les caractéristiques des tableaux de bord et le pilotage de la performance , susceptibles d'expliquer les pratiques des tableaux de bord dans les PME.

L'analyse de ces travaux nous a aussi permis de proposer nos hypothèses de recherche et aussi de présenter notre modèle conceptuel. Et enfin nous avons exposé en détail la méthode et le recueil des données

Ensuite, nous avons présenté la phase du choix de l'échantillon, l'élaboration, l'envoi des questionnaires et le choix de la méthode d'analyse.

# **CHAPITRE V**

**Résultats et tests des hypothèses**

**Introduction :**

Nous avons présenté précédemment notre modèle explicatif des pratiques des tableaux de bord des PME.

Ce modèle comprend d'une part une variable à expliquer (Pilotage de la performance), et d'autre part sept variables explicatives (facteurs de contingence), puis une variable intermédiaire (Caractéristiques des tableaux de bord).

Dans ce chapitre, nous comparons les caractéristiques des facteurs de contingence des deux sous-échantillons étudiés. Ceci nous permet de comprendre les raisons, au moins partielles, pour lesquelles les systèmes de contrôle de gestion des deux entités sont différenciés.

Pour ce faire, nous procédons à une description des caractéristiques des facteurs de contingence des deux sous-échantillons de recherche. À ce titre, nous comparons les facteurs de contingence organisationnelle et comportementale des PME 1 et PME 2.

Dans un deuxième temps nous présentons les résultats de fiabilité et de validité des variables de recherche selon la méthode des équations structurelles et enfin le modèle de recherche ainsi que les tests des hypothèses afférentes.

## Section 01 : L'analyse descriptive des caractéristiques des facteurs de contingence des deux sous-échantillons étudiés.

### Introduction

L'objectif de cette section est de comparer les caractéristiques des facteurs de contingence des deux sous-échantillons PME 1 et PME 2, afin de comprendre les raisons, au moins partielles, pour lesquelles les systèmes de contrôle de gestion des deux entités sont différenciés.

Avant de procéder à cette comparaison, nous avons présenté une description de la taille de deux sous-échantillons.

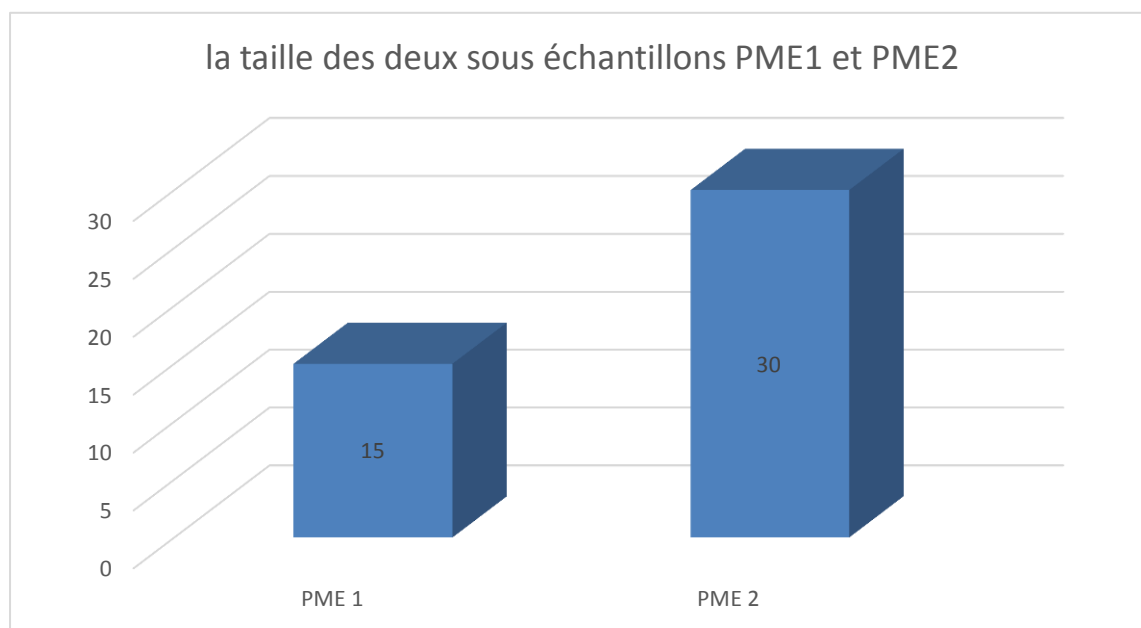
#### 1.1 .présentation de deux sous-échantillons :

##### 1.1.1 La taille des deux sous-échantillons PME 1 et PME 2 :

L'analyse des premiers résultats montre que les tableaux de bord ne sont pas fortement élaborés par les PME de l'échantillon.

Parmi 45 des PME de l'échantillon, 30 PME élaborent des tableaux de bord. Par contre, 15 PME ne le sont pas.

**Graphique13: La taille des deux sous-échantillons PME 1 et PME 2 :**



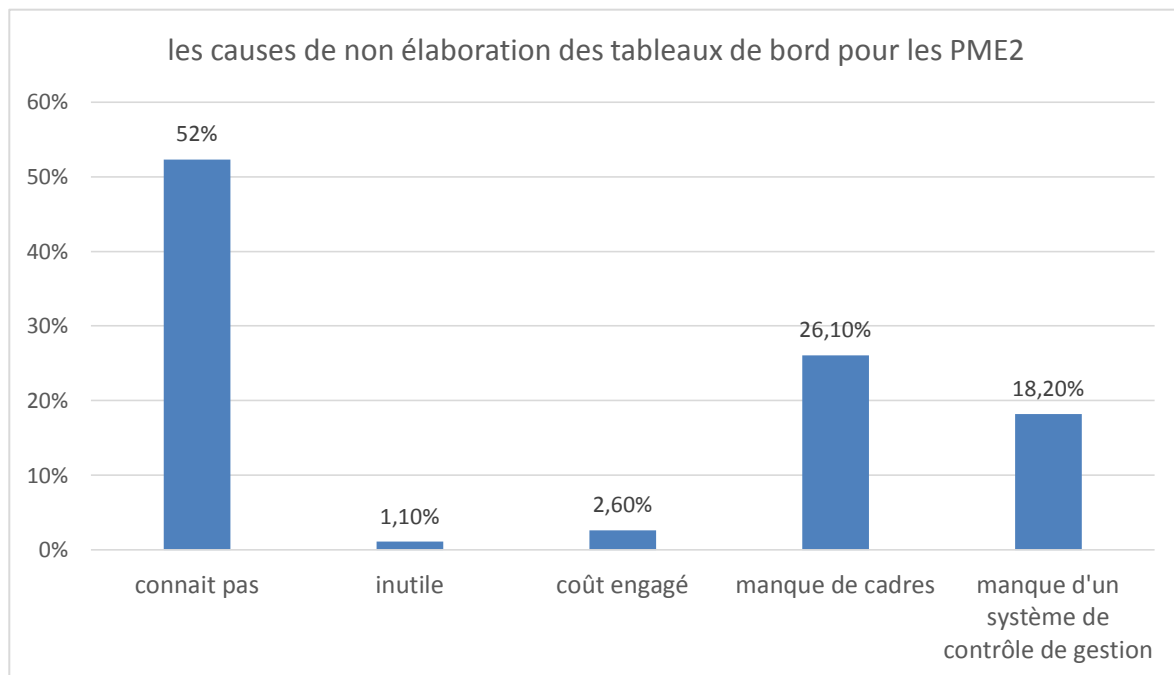
ous avons pu identifier un ensemble de causes de non-élaboration des tableaux de

bord par les PME algériennes. Ces causes sont répertoriées dans le Graphique ci-dessous.

### 1.1.2 les causes de non élaboration des tableaux de bord pour les PME2 :

Le graphe suivant explique bien les principales raisons de non utilisation des tableaux de bord.

**Graphique 14** : les causes de non élaboration des tableaux de bord pour les PME2.



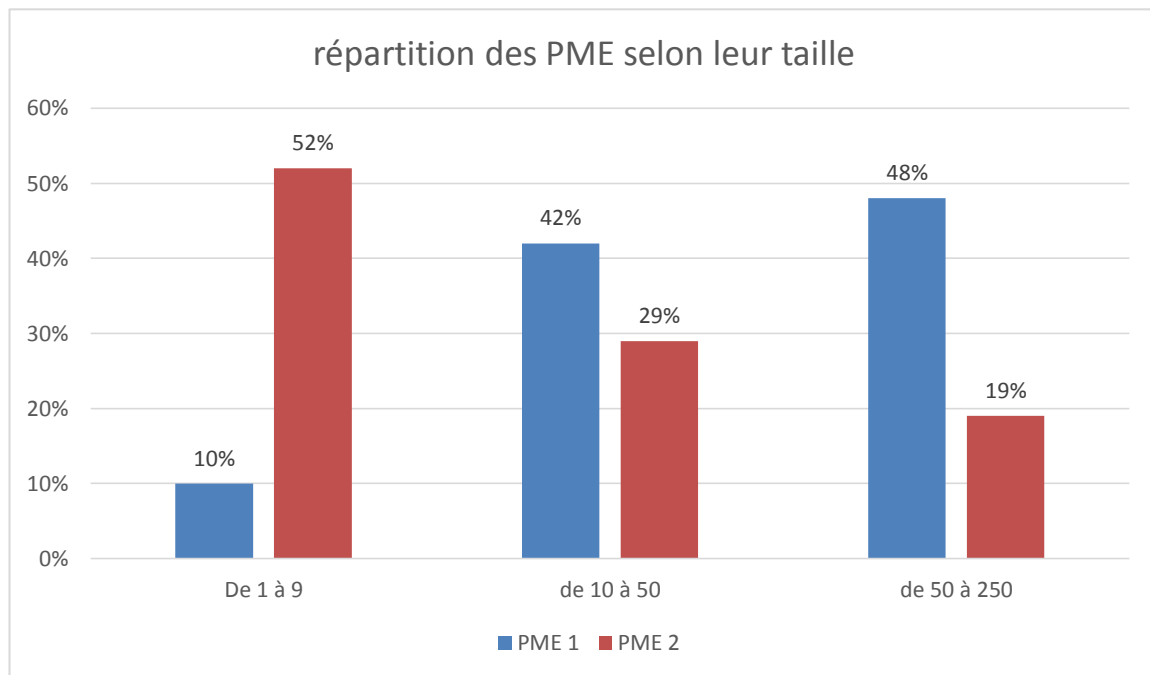
D'après le Graphique, il apparaît que la non-connaissance de cet outil est la cause prioritaire mise en avant par les personnes interrogées (52%), suivie par le manque de cadres (26,1%) et le manque d'un système de contrôle de gestion (18,2%). Seules 1,1% des personnes interrogées jugent que les tableaux de bord sont inutiles ou que le coût engagé pour leur élaboration est supérieur à leur valeur dégagée.

## 1.2 Comparaison des caractéristiques des facteurs de contingence organisationnelle des PME 1 et PME 2

### 1.2.1 La taille

Comme il a été précisé dans la première partie de ce chapitre, la taille de l'entreprise est évaluée par le nombre de salariés permanents. Ce dernier a été distribué en trois classes d'intervalle croissant. Le Graphique (page suivante) présente la répartition en pourcentages des PME 1 et PME 2 dans les classes ainsi constituées. Le résultat montre que 48 % des PME 1 emploient entre 50 et 250 salariés, tandis que 52% des PME 2 en ont de 1 à 9.

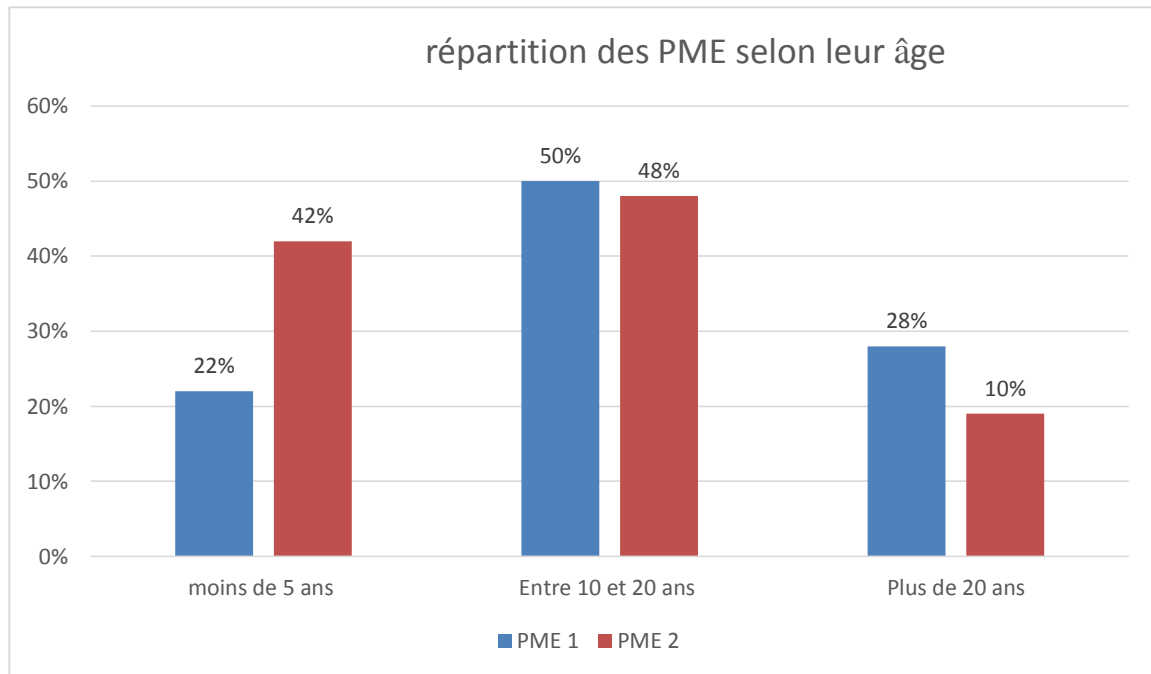
**Graphique 15** : répartition des PME selon leur taille :



### 1.2.2. L'âge des entreprises

D'après le Graphique ci-dessous, il apparaît que les PME 1 sont plus anciennes que les PME 2. En effet, 78 % des PME 1 ont plus de 10 ans (contre 58% des PME 2).

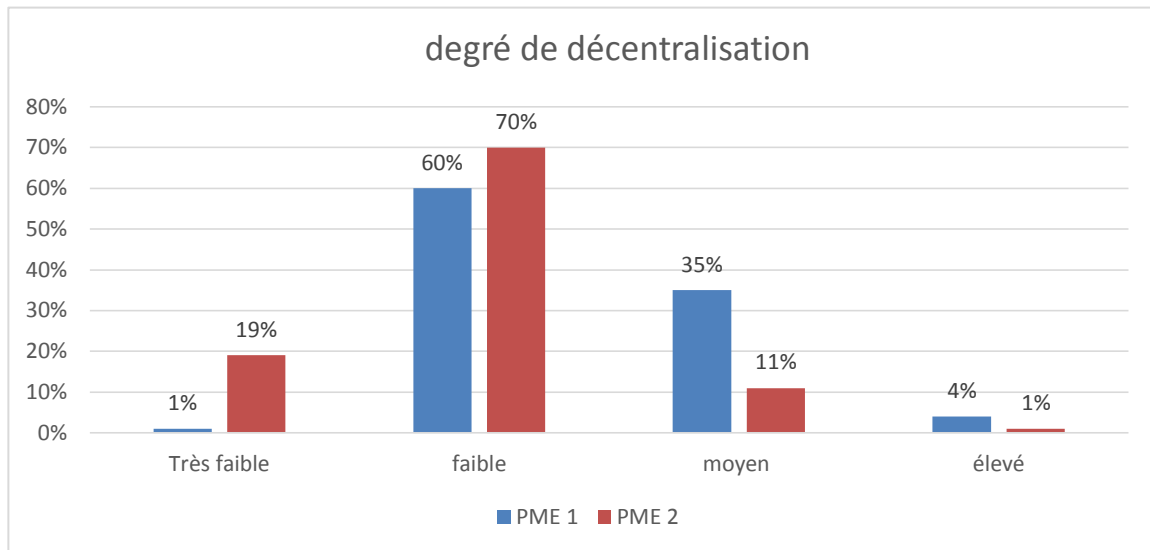
**Graphique16** : répartition des PME selon leur âge :



### 1.2.3 : La structure :

#### 1.2.3.1 : degré de décentralisation :

Les résultats montrent que les PME 1 sont plus décentralisées que les PME 2. En effet, 39% des PME 1 jugent que le degré de décentralisation des tâches de leur entreprise est "moyen" ou "élevé" (contre 12% pour les PME 2). Par ailleurs, les deux sous-échantillons PME 1 et PME 2 restent ont une gestion plus au moins centralisée.

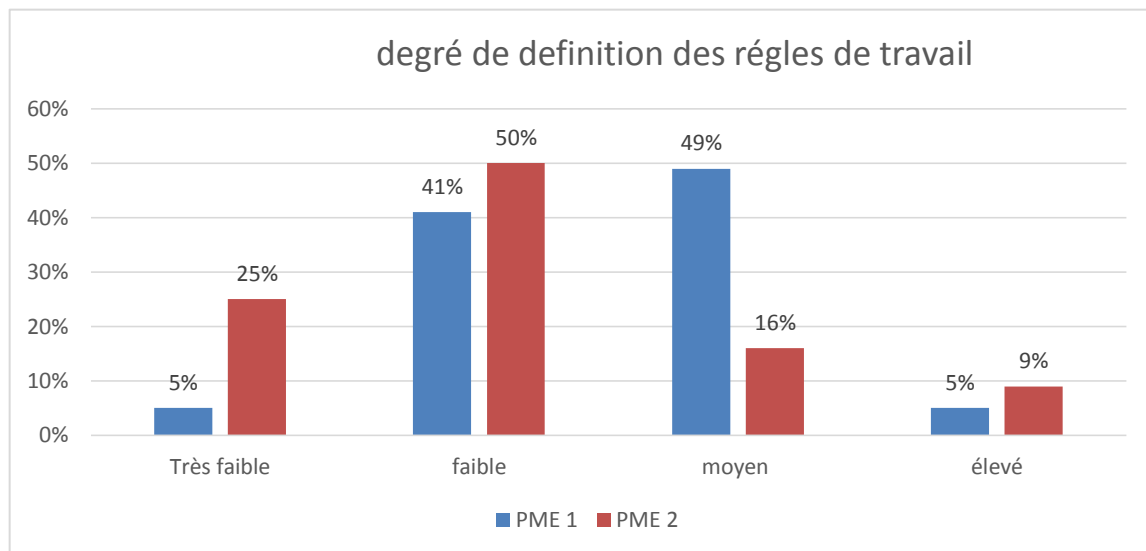


**Graphique 17.1 :** degré de décentralisation.

**1.2.3.2 : degré de définition des règles de travail :**

Le graphique suivant affiche le degré de description des règles et procédures de travail relatives à la décentralisation déterminée ci-dessus, en effet, 44% des PME 1 les définissent contre 46%. Alors que 75% des PME 2 déterminent faiblement les procédures de travail de leurs fonctions.

Par ailleurs, les deux sous-échantillons PME 1 et PME 2 restent moins structurés.

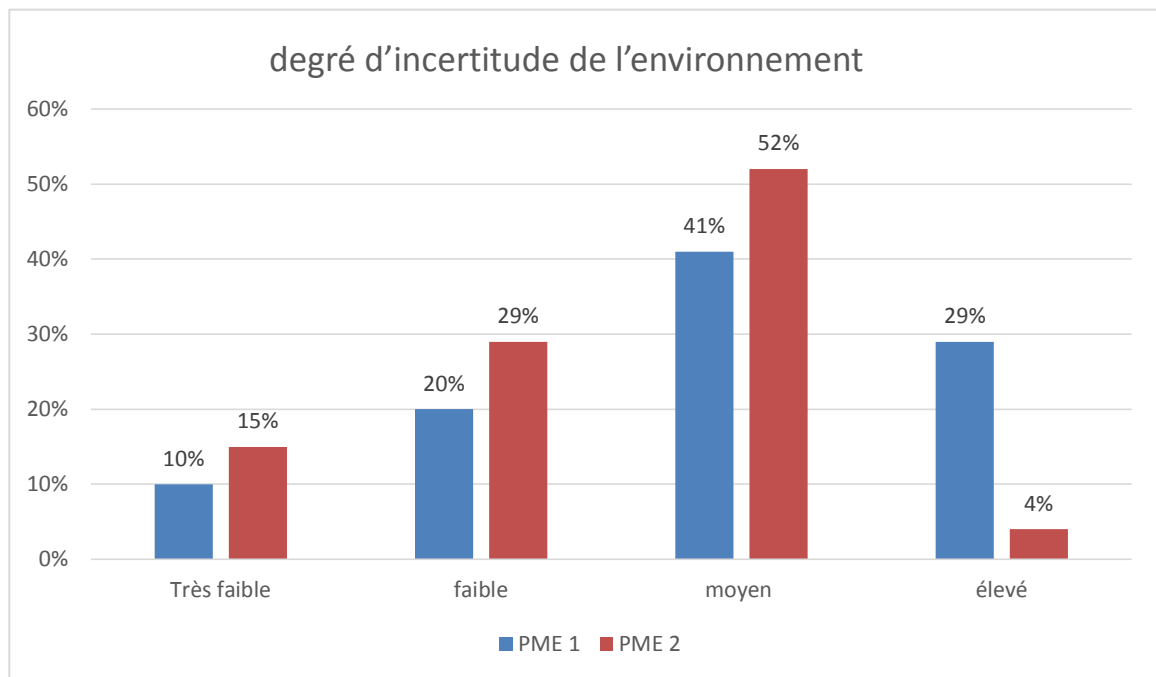


**Graphique 17.2 :** degré de définition des règles de travail.

### 1.2.4. L'environnement

Les résultats montrent que l'environnement des deux sous-échantillons est moyennement ou totalement incertain. En effet, 70% des PME 1 jugent que le degré de l'incertitude de leur environnement est "moyen" ou "élevé" (contre 56% pour les PME 2). Par ailleurs, aucune PME 1 ne juge que leur environnement soit presque certain (contre 54% des PME 2).

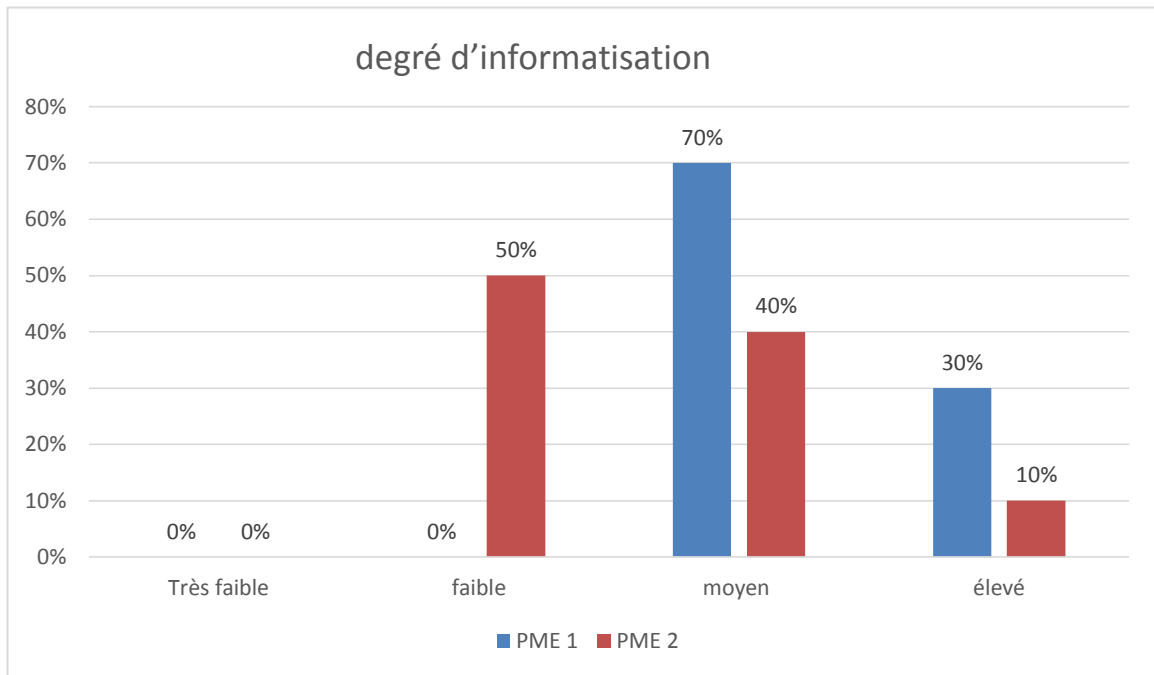
**Graphique 18 :** degré d'incertitude de l'environnement.



### 1.2.5. L'informatisation

Le degré d'informatisation a été mesuré par l'intermédiaire d'un item. D'après le Graphique, la totalité des PME 1 dispose d'un degré d'informatisation "élevé" ou "moyen" (contre 50% pour les PME 2).

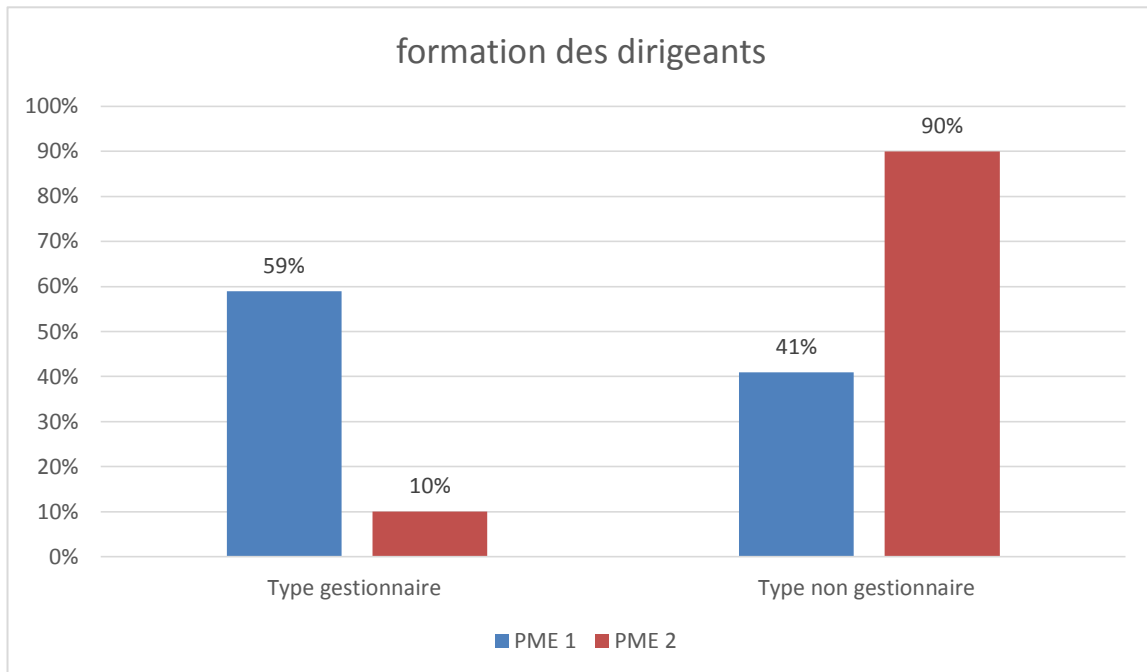
Graphique 19 : degré d'informatisation



### 1.2.6. La formation :

Le Graphique montre que la majorité des dirigeants des PME 1 (59%) ont une formation de type gestionnaire contre 10% des dirigeants des PME 2.

Graphique 20 : formation des dirigeants.



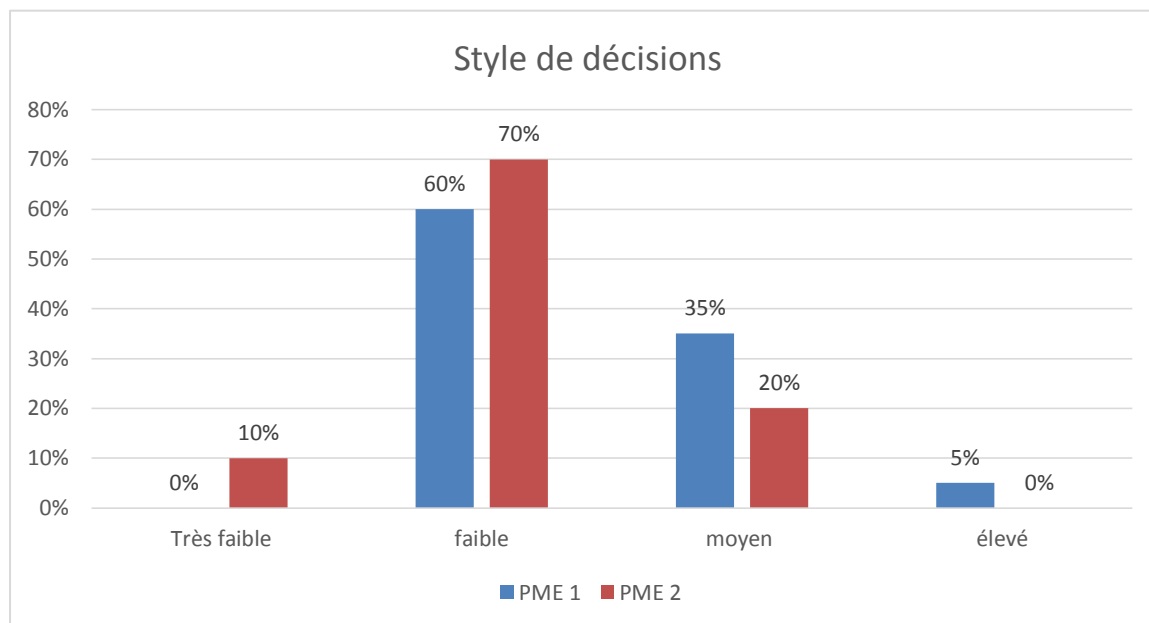
### 1.2.7. Le style de décisions :

D'après le Graphique, il apparaît que le style de décisions des PME 1 et PME 2 n'est pas similaire.

Un système participatif est caractérisé par une cofinance mutuelle, une motivation par l'implication dans la prise de décision, une communication vertical et horizontale, une interaction et des rapports de coopération, des décisions collectives ainsi qu'un contrôle des responsabilités partagé.

Le graphique sou-dessous présente le degré d'utilisation d'un style de prise de décisions participatif, les résultats montrent que 60% des dirigeants des PME1 prennent des décisions en collaboration avec leurs subordonnés et 70% des PME2 présentent le même système de décisions.

Graphique 21 : Style de décisions.

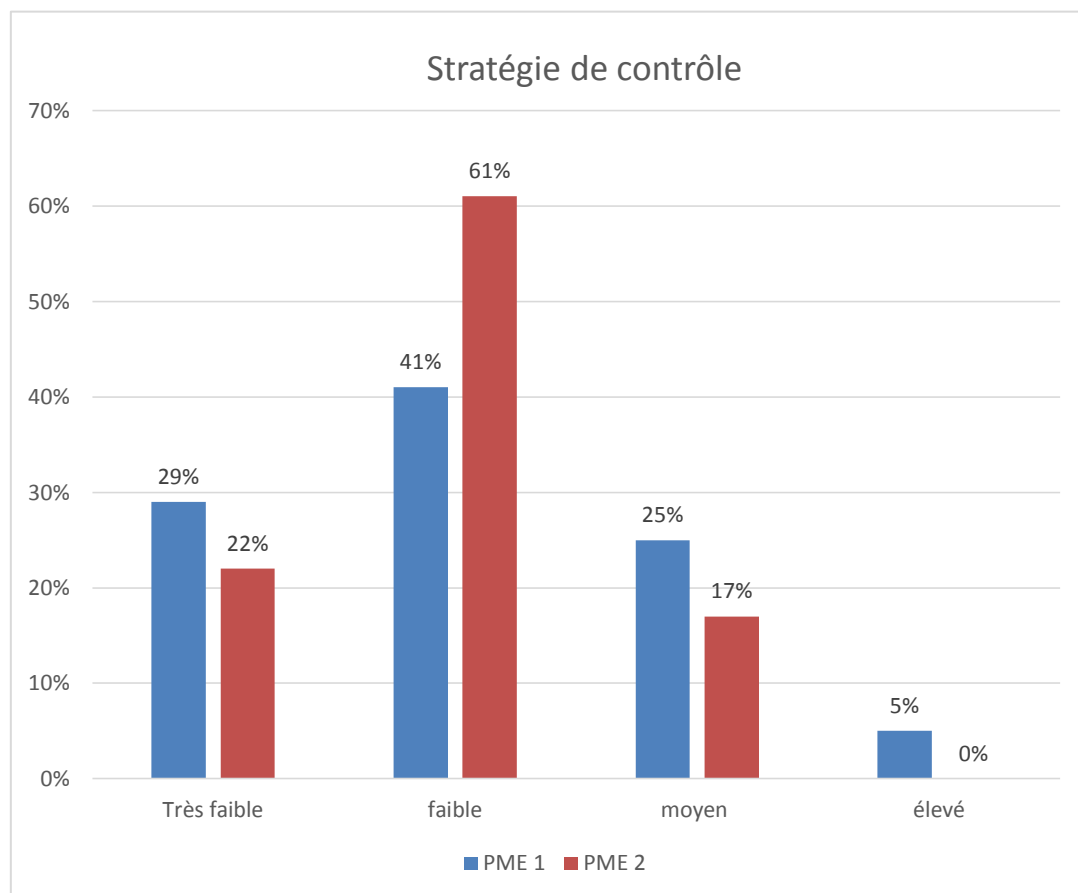


### 1.2.8. La stratégie de contrôle :

Le graphique ci-dessous montre que les dirigeants des PME 2 sont plus intéressés aux budgets que ceux des PME 1. En effet, 66% des dirigeants des PME 2 (contre 36% des PME 1) sont intéressés "moyennement" ou "élevé" au contrôle par les données budgétaires.

D'autre part, le même graphique montre que les dirigeants des PME 1 sont plus intéressés aux budgets que ceux des PME 2. En effet, 30% des dirigeants des PME 1 (contre 17% des PME 2) sont intéressés "moyennement" ou "élevé" par les budgets.

Graphique 22 : Stratégie de contrôle



**1.3. Fiabilité des instruments de mesure :**

La fiabilité correspond à la cohérence entre les items qui sont censés mesurer un même concept. Elle correspond au degré avec lequel les instruments utilisés mesurent de façon constante le construit étudié. Par conséquent, une échelle est fidèle si l'on retrouve plusieurs fois les mêmes résultats sur les mêmes sujets. elle est démontrée par deux méthodes :

- Utiliser classiquement  $\alpha$  de Cronbach : la valeur du coefficient est comprise entre 0 et 1. Un  $\alpha$  de Cronbach proche de 0 signifie que l'instrument de mesure n'est pas fiable. La cohérence interne des items croît au fur et à mesure que la valeur de l'alpha se rapproche de 1. Il est reconnu qu'un  $\alpha$  de Cronbach se situant au niveau de la valeur de 0,6 est acceptable pour des recherches exploratoires.
- Et par la fiabilité des construits (CR) supérieur à 0.7.

### 1.3.1 Vérification de la fiabilité des échelles de mesure relative aux facteurs de contingence de l'échantillon

La fiabilité des échelles, qui consiste à étudier leur cohérence interne, est évaluée ici par le coefficient  $\alpha$  de Cronbach. Nous exposerons ci-dessous les résultats de ce test pour l'ensemble des variables qui sont mesurées par un ou plusieurs items.

#### 1. taille, âge :

Les alphas de Cronbach sont supérieurs à 0,70 . Ces résultats indiquent que la taille et l'âge sont des construits fiables pour l'échelle globale comme le montre le tableau 11 suivant :

Construits	$\alpha$ de cronbach
Taille	1,0000
Age	1,0000

#### 2. Structure

Les dimensions participant à la caractérisation de cette variable sont :

- le degré de spécialisation des tâches (présenté par un seul item) ;
- le degré de standardisation ;
- le degré de décentralisation horizontale ;
- le degré de décentralisation verticale ;
- le degré de formalisation des tâches et des règles et procédures .

Le Tableau affiche les résultats de la statistique de Cronbach de chacune de ces dimensions qui est représentée par plusieurs items, ainsi que pour l'ensemble des quinze items mesurant la variable « Structure ».

**Tableau12 : Coefficients  $\alpha$  de Cronbach de l'échelle de mesure de la variable « Structure » et ses dimensions.**

	Nombre	$\alpha$
Degré de standardisation (DS)	3	0,757
Degré de décentralisation horizontale (DDH)	4	0,815
Degré de décentralisation verticale (DDV)	5	0,798
Degré de formalisation des tâches et des règles et procédures (DFTRP)	2	0,747
Structure	15	0,750

Les alphas de Cronbach sont tous supérieurs de 0,70 . Ces résultats indiquent une bonne cohérence interne des échelles de mesure pour chacune des dimensions et pour l'échelle globale.

### 3. L'environnement

Les dimensions participant à la mesure de l'incertitude de l'environnement sont :

- le dynamisme de l'environnement externe (au plan économique et au plan technologique) (mesuré par deux items) ;
- la prévisibilité des actions et des comportements des concurrents sur le marché (présentée par un seul item) ;
- la prévisibilité des goûts et des préférences des clients (présentée par un seul item).

Le Tableau présente les alphas de Cronbach de l'échelle de mesure de la dimension « Dynamisme de l'environnement externe », ainsi que pour l'ensemble des quatre items mesurant la variable « Environnement ».

**Tableau13: Coefficients  $\alpha$  de Cronbach de l'échelle de mesure de la variable « Environnement » et sa dimension**

Dimension ou variable	Nombre d'items	$\alpha$
Dynamisme de l'environnement externe	2	0,702
la prévisibilité des actions et des comportements des concurrents	1	0,755
la prévisibilité des goûts et des préférences des clients	1	0,713
environnement	4	0.722

L'alpha de la dimension « Dynamisme de l'environnement externe » ainsi que celui de la variable « Environnement » affiche des valeurs bien supérieures au seuil d'acceptabilité.

#### 4. Style de décisions

Les dimensions participant à la caractérisation de cette variable sont :

- les caractéristiques de l'information utilisée;
- le degré de supervision personnelle des tâches .

Le tableau suivant affiche le résultat de la statistique de Cronbach pour les deux dimensions ainsi que pour l'ensemble des quatorze items mesurant la variable « Style de décisions ».

**Tableau 14 : Coefficients  $\alpha$  de Cronbach de l'échelle de mesure de la variable « Style de décisions » et ses dimensions**

Dimensions ou variable	Nombre	$\alpha$
Caractéristiques de l'information utilisée	6	0,842
Degré de supervision personnelle des tâches	8	0,790
Style de décisions	14	0,835

L'alpha de dimensions « Caractéristiques de l'information utilisée » et « Degré de supervision personnelle des tâches » ainsi que celui de la variable « Style de décisions » des PME affiche des valeurs bien supérieures au seuil d'acceptabilité.

## 5. Stratégie de contrôle

Les dimensions participant à la caractérisation de cette variable sont :

- la stratégie de contrôle relative aux budgets ;
- la stratégie de contrôle relative aux coûts.

Le tableau suivant affiche les résultats de la statistique de Cronbach.

**Tableau15 : Coefficients  $\alpha$  de Cronbach des dimensions mesurant l'échelle de mesure de la variable « Stratégie de contrôle »**

Dimensions	Nombre d'items	$\alpha$
Stratégie de contrôle relative aux budgets	2	0,616
Stratégie de contrôle relative aux coûts	3	0,673
Stratégie de contrôle	5	0.633

L'alpha des deux dimensions mesurant l'échelle de mesure de la variable « Stratégie de contrôle » affiche des valeurs bien supérieures au seuil d'acceptabilité 0,6.

## 6. Tableaux-B

Les dimensions participant à la caractérisation de cette variable sont :

- degré de réactivité ;
- diversité du champ d'application ;
- diversité des indicateurs de performance ;
- degré de décentralisation des tableaux de bord ;

Le tableau suivant affiche les résultats de la statistique de Cronbach.

**Tableau 16 : Coefficients  $\alpha$  de Cronbach des dimensions mesurant l'échelle de mesure de la variable « caractéristiques de tableaux de bord »**

Dimensions	Nombre d'items	$\alpha$
Degré de réactivité	4	0,896
Diversité du champ d'application	4	0,873
Diversité des indicateurs de performance	4	0,966
Degré de décentralisation des tableaux de bord	1	0,901
Caractéristiques des tableaux de bord	13	0,916

Les alphas affichent des valeurs bien supérieures au seuil d'acceptabilité.

### 7. Pilotage-P

Les dimensions participant à la caractérisation de cette variable sont :

- degré d'utilisation des tableaux de bord;
- diversité du champ d'application;
- degré d'utilité des tableaux de bord

Le tableau suivant affiche les résultats de la statistique de Cronbach.

**Tableau17: Coefficients  $\alpha$  de Cronbach des dimensions mesurant l'échelle de mesure de la variable « pilotage de la performance »**

Dimensions	Nombre d'items	$\alpha$
degré d'utilisation des tableaux de bord	2	0,846
diversité du champ d'application	5	0,811
degré d'utilité des tableaux de bord	4	0,816
Pilotage de la performance	11	0,869

Les alphas affichent des valeurs bien supérieures au seuil d'acceptabilité.

**1.3.2 : test de fiabilité des construits :**

Ainsi que pour le (CR), tous les construits dépassent le seuil critique de 0.7 comme le montre le tableau 18 suivant :

<b>Construit</b>	<b>Fiabilité des construits CR CRR</b>
<b>Age</b>	<b>1,0000</b>
<b>Environnement</b>	<b>0,8464</b>
<b>Pilotage-P</b>	<b>0,9029</b>
<b>Stratégie-C</b>	<b>0,8330</b>
<b>Structure</b>	<b>0,8492</b>
<b>Style-D</b>	<b>0,8826</b>
<b>Tableaux-B</b>	<b>0,9295</b>
<b>Taille</b>	<b>1,0000</b>

## 1.4. Validité des instruments de mesure :

### 1.4.1. Evaluation de validité :

La validité d'une échelle de mesure désigne sa capacité à appréhender un phénomène.

Les tests de validité ont pour objectif de vérifier si les différents items d'un instrument sont une représentation du phénomène étudié : mesure-t-on ce que l'on cherche à mesurer ? Est-elle établie lorsque les mesures d'un même construit sont corrélées ?

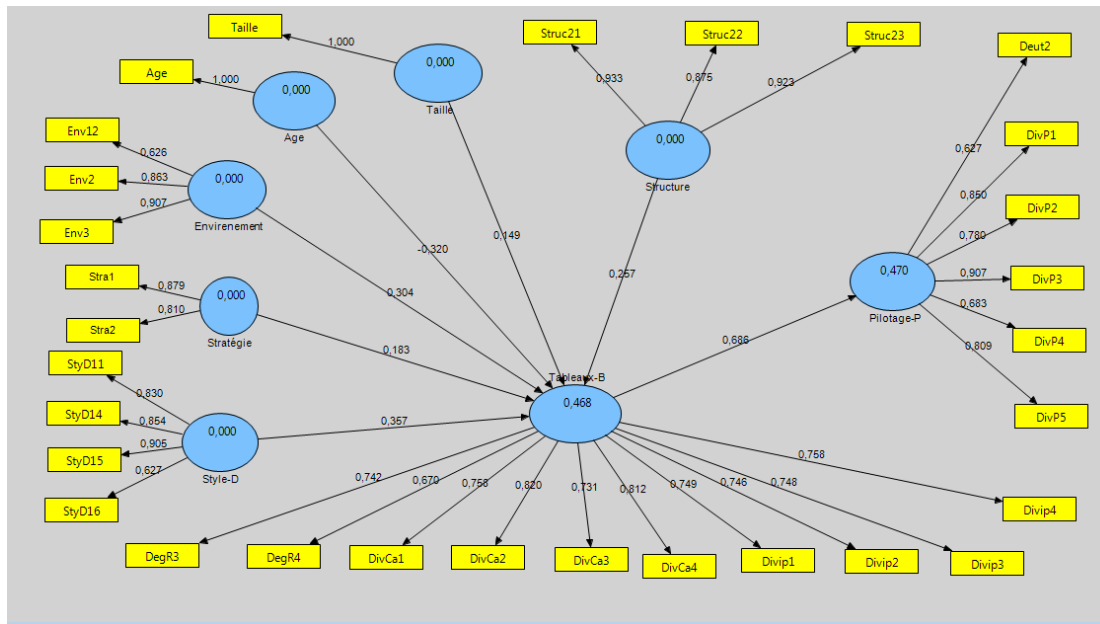
La validité convergente : vérifie si la variance moyenne partagée(ou AVE, Average Variance Extracted) supérieure ou égale à 0,5. D'après le tableau ci-dessous qui présente la corrélation des variables latentes, on remarque que les résultats obtenus pour l'AVE dépassent les seuils critiques( $AVE \geq 0,5$ ) traduit une validité convergente satisfaisante.

**Tableau 19: test de validité des construits.**

Construit	Fiabilité des construits CR	Variance moyenne AVE	Alpha de Cronbach										
				1	2	3	4	5	6	7	8		
1 Age	1,0000	1,0000	1,0000	<b>1,000</b>									
2 Environnement	0,8464	0,6529	0,7229	-0,152	<b>,808</b>								
3 Pilotage-P	0,9029	0,6113	0,8699	0,087	0,547	<b>,782</b>							
4 Stratégie-C	0,8330	0,7142	0,6033	0,195	0,346	0,452	<b>,845</b>						
5 Structure	0,8492	0,5949	0,7507	0,022	0,632	0,735	0,489	<b>,771</b>					
6 Style-D	0,8826	0,6568	0,8354	0,288	-0,375	0,097	0,236	0,003	<b>,810</b>				
7 Tableaux-B	0,9295	0,5692	0,9160	-0,121	0,388	0,686	0,461	0,618	0,249	<b>,754</b>			
8 Taille	1,0000	1,0000	1,0000	0,441	-0,198	-0,233	0,200	-0,10	0,270	0,0874	<b>1,000</b>		

**1.4.2. La validité convergente** : est aussi confirmée si les valeurs de tous les items sont égales ou supérieures au seuil recommandé de 0,7 ; elle est démontrée par des loading dans la figure ci-dessous.

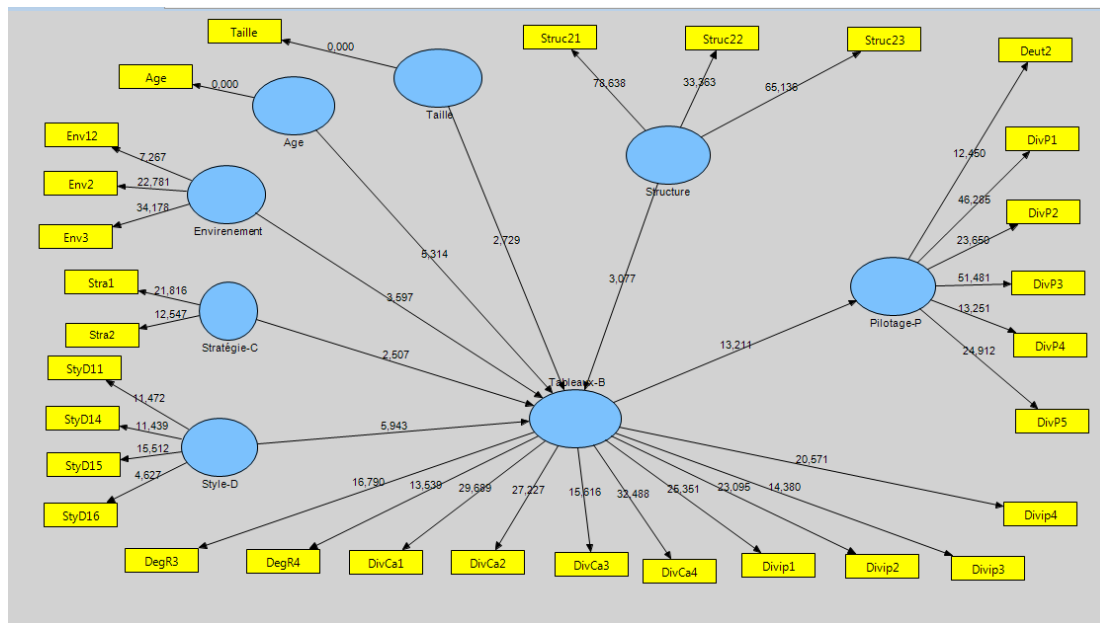
Figure23 : modèle de mesure structurel après l'application de l'algorithme de l'approche PLS



Notre échantillon présente un total de 30 items dans le modèle de mesure, 28 items ont une valeur supérieure de 0,7, les deux restants, la taille et l'âge, présentent une valeur moins de 0,7.

Toutes les valeurs factorielles s'avèrent significatives sur le plan statistique après l'application de la méthode bootstrap ( figure ci-dessous ) montrant le test de STUDENT de chaque variable qui est significatif et supérieur à 2, ce qui indique que les variables observées convergent vers un même construit, sauf pour les deux premières variables : la taille et l'âge de l'entreprise donnent une valeur non significative.

Figure24 : modèle de mesure structurel après l'application de la méthode bootstrap



Cela confirme que les données collectées au cours de notre enquête reflètent bien la validité convergente du modèle.

**1.4.3. La validité discriminante :** elle est destinée à assurer quand les indicateurs de mesure d'un construit sont faiblement corrélés aux indicateurs de mesure d'autres construits et que la variance moyenne partagée est supérieure aux coefficients de corrélation.

$$\text{AVE} (\xi_h) > \text{cor} (\xi_h, \xi_k) \text{ pour } k$$

Les valeurs indiquées dans le diagonal de la matrice de corrélation représentent la racine carrée de l'AVE.

Pour tester la validité discriminante entre stratégie-C et structure par exemple, il faut comparer la corrélation entre ces deux éléments en calculant la racine carrée de leur AVE respective.

La racine carrée de l'AVE de stratégie-C est de 0,845, la racine carrée de l'AVE de la structure est 0,771, et toutes deux dépassent la corrélation 0,489.

La racine carrée de l'AVE de âge est de 1,000, la racine carrée de l'AVE de l'environnement est 0,808, et toutes deux dépassent la corrélation 0,152.

La racine carrée de l'AVE de l'environnement est de 0,808, la racine carrée de l'AVE du pilotage-p est 0,782, et toutes deux dépassent la corrélation 0,547.

La racine carrée de l'AVE de stratégie-C est de 0,845, la racine carrée de l'AVE du pilotage est 0,782, et toutes deux dépassent la corrélation 0,452.

La racine carrée de l'AVE de style-d est de 0,810, la racine carrée de l'AVE de la structure est 0,771, et toutes deux dépassent la corrélation 0,0.003.

On continue de comparer toutes les corrélations entre les variables afin de tester la validité discriminante.

**En conclusion,** Les estimations des corrélations et des écarts types indiquent qu'au niveau empirique, les échelles se distinguent les unes des autres. les items figurant dans l'échelle de mesure sont dans l'ensemble valides et fiables ; ils permettent donc de tester le modèle structurel.

**Section 02 : Résultats du test des hypothèses de recherche.****Introduction :**

L'objectif est maintenant de tester les hypothèses de recherche par la méthode des équations structurelles et de les discuter. Nous nous basons sur les coefficients structurels et le test T de Student.

Nous présentons successivement :

- Les résultats du test des hypothèses relatives à l'influence des facteurs de contingence sur la variable intermédiaire (Caractéristiques des TB) ;
  
- Les résultats du test de l'hypothèse relative à l'influence de la variable intermédiaire (Caractéristiques des TB) sur la variable expliquée (Pilotage de la performance)

## 2.1 Test des hypothèses relatives aux facteurs de contingence

L'analyse des relations entre les variables qui ont été définies pour représenter les facteurs de contingence d'une part, et les caractéristiques des tableaux de bord des PME d'autre part, montre que l'environnement, la stratégie de contrôle, le style de décision, et la structure, influencent la manière dont cet outil est élaboré.

La figure qui présente le modèle de mesure structurel après l'application de l'approche PLS montre les coefficients de la sophistication des tableaux de bord avec la performance selon la formule suivante :

$$Y=b_0+B_iX_i(i=1\grave{a}7)$$

### 2.1.1 La taille

La valeur de la taille est par exemple 1,0000, ce qui indique que la sophistication des tableaux de bord perçue explique 0,01%=(1,0000)<sup>2</sup> de la variance de la taille.

Par conséquent l'hypothèse **H1 est rejetée**.

Ce résultat n'est pas conforme à la majorité des travaux de recherche théoriques et empiriques, ayant analysé la relation entre la taille d'entreprise et les caractéristiques de leurs systèmes de contrôle de gestion (Merchant, 1981 ; Kalika, 1987 ; Chapellier, 1994 ; Bergeron, 1996 ; Germain, 2000). Qui ont montré que l'augmentation d'effectifs complique les problématiques de contrôle des PME et entraîne une différenciation des systèmes de contrôle de gestion de ces entités.

Après l'application de la méthode BOOSTRAP ; on remarque que le test de STUDENT de la taille est non significatif car il est inférieur à 2.

Ce résultat nous permet de conclure que la taille des PME algériennes n'a pas une influence significative sur la sophistication des tableaux de bord.

Le résultat peut être expliqué par l'inexactitude des données fournies par les personnes interrogées sur le nombre de travailleurs.

### 2.1.2 l'âge de l'entreprise.

De même, la valeur de la taille est par exemple 1,0000, ce qui indique que la sophistication des tableaux de bord perçue explique  $0,01\%=(1,0000)^2$  de la variance de l'âge de l'entreprise.

Après l'application de la méthode BOOSTRAP ; on remarque que le test de STUDENT de la taille est non significatif car il est inférieur à 2.

Par conséquent, l'hypothèse **H2 est rejetée**.

Le résultat lié à cette hypothèse vient confirmer celui issu de la recherche de Chapellier (1994) qui ne trouve aucun lien entre l'âge de l'entreprise et les pratiques comptables.

Ce résultat pourrait être expliqué par l'existence d'autres facteurs plus importants que l'âge qui influencent les pratiques de contrôle de gestion des PME.

### 2.1.3 la structure.

Cette troisième hypothèse stipule que plus la structure de PME est décentralisée, plus le degré de sophistication des pratiques de tableaux de bord est élevé. **Cette hypothèse est validée**. En effet, la valeur de la structure est par de 0,5949, ce qui indique que la sophistication des tableaux de bord perçue explique  $36\%=(0,5949)^2$  de la variance de la structure de l'entreprise.

Après l'application de la méthode BOOSTRAP ; on remarque que le test de STUDENT de la taille est non significatif car il est supérieur à 2.

Cette conclusion qui confirme celle issue des travaux de Kalika (1987) et de Germain (2000), peut s'expliquer par le fait que les PME qui procèdent à une décentralisation des responsabilités et de la prise de décision doivent se doter parallèlement de tableaux de bord sophistiqués permettant à la direction de l'entreprise de piloter ces activités.

Ce résultat nous permet d'identifier une autre cause de différenciation des systèmes

de contrôle de gestion des PME 1 et PME 2. En effet, la structure des PME 1 est plus décentralisée que celle des PME 2.

Nous pouvons ainsi conclure que plus la structure des PME est décentralisée, plus le degré de sophistication des pratiques de tableaux de bord est élevé.

#### 2.1.4 l'environnement.

Cette hypothèse suggère que plus l'environnement des PME est incertain et complexe, plus le degré de sophistication des pratiques de tableaux de bord est élevé. Cette quatrième hypothèse stipule que plus la structure des PME est décentralisée, plus le degré de sophistication des pratiques de tableaux de bord est élevé. **Cette hypothèse est validée.** En effet, la valeur de la structure est par de 0,6529, ce qui indique que la sophistication des tableaux de bord perçue explique 42.62 %= $(0,6529)^2$  de la variance de la structure de l'entreprise.

Après l'application de la méthode BOOSTRAP ; on remarque que le test de STUDENT de la taille est non significatif car il est supérieur à 2.

Ce résultat, même s'il est conforme à certains résultats trouvés dans des travaux théoriques et empiriques antérieurs (Hofstede, 1967 ; Khandwalla, 1972 ; Gordon et Miller, 1976 ; Gordon et Narayan, 1984, German, 2000), ne s'accorde pas avec les conclusions du travail de Bergeron (1996) qui parvient au constat que le contexte environnemental des organisations n'influence pas la manière dont celles-ci élaborent leurs tableaux de bord.

Bergeron (1996) qui parvient au constat que le contexte environnemental des organisations n'influence pas la manière dont celles-ci élaborent leurs tableaux de bord. Ce résultat pourrait être expliqué par l'existence d'autres facteurs plus importants que l'environnement qui influencent les pratiques de contrôle de gestion des PME.

**2.1.5 type de formation des dirigeants**

Cette hypothèse stipule que les pratiques de tableaux de bord des PME sont plus sophistiquées lorsque les dirigeants disposent d'une formation de type gestionnaire. **Cette hypothèse est validée.** En effet, on a procédé pour cette variable. Au test de Mann-whitney qui montre que la formation explique 41.4% la sophistication des tableaux de bord comme le montre le tableau 20 suivant :

**Test de Mann-Whitney**

**Rangs**

Formation	N	Rang moyen	Somme des rangs
TableauxB di Non	19	12,20	122,00
me Oui	26	17,81	374,00
nsi Total	31		
on			
1			

**Test<sup>b</sup>**

	TableauxB
U de Mann-Whitney	67,000
W de Wilcoxon	122,000
Z	-1,610
Signification asymptotique (bilatérale)	,107
Signification exacte [2*(signification unilatérale)]	,414 <sup>a</sup>

a. Non corrigé pour les ex aequo.

b. Critère de regroupement Formation

Et pour l'influence sur le pilotage de performance, elle représente 51% comme l'indique le tableau suivant :

**Test de Mann-Whitney**

**Rangs**

Formation	N	Rang moyen	Somme des rangs
PerformanceC di Non	19	14,05	140,50
me Oui	26	16,93	355,50
nsi Total	31		
on			
1			

**Test<sup>b</sup>**

	Performance C
U de Mann-Whitney	85,500
W de Wilcoxon	140,500
Z	-,828
Signification asymptotique (bilatérale)	,408
Signification exacte [2*(signification unilatérale)]	,516 <sup>a</sup>

a. Non corrigé pour les ex aequo.

b. Critère de regroupement : Formation

Ce résultat est tout à fait conforme aux conclusions des travaux empiriques antérieures (Lacombe-Saboly (1991) ; Chapellier (1994) ; Chapellier et Mohammed 2010) qui parviennent au constat que le type de formation du dirigeant influence les pratiques de contrôle de gestion des PME, et que les dirigeants ayant reçu une formation de type gestionnaire disposent, le plus souvent, de système de contrôle plus complexe et utilisent plus les données comptables que les dirigeants ayant reçu une formation de type non gestionnaire. Ce résultat pourrait être expliqué par le fait que les personnes ont une tendance naturelle à faire ce qu'elles savent faire. Ainsi, un dirigeant qui dispose d'une formation de type gestionnaire aurait plus tendance à élaborer des tableaux de bord plus sophistiqués qu'un autre.

Ce résultat nous permet d'identifier une autre cause de différenciation des systèmes de contrôle de gestion des PME 1 et PME 2. En effet, 59% des PME 1 ayant une formation de type gestionnaire (contre 11% des dirigeants des PME 2).

#### **2.1.6 style de décisions**

La sixième hypothèse stipule qu'il existe une relation significative entre le style de décisions du dirigeant et le degré de sophistication des pratiques de tableaux de bord des PME. Les résultats relèvent qu'il existe un lien significatif

. **Cette hypothèse est validée.** En effet, la valeur de la structure est par de 0,6568, ce qui indique que la sophistication des tableaux de bord perçue explique  $43,13\%=(0,6568)^2$  de la variance du style de décisions de l'entreprise.

Après l'application de la méthode BOOSTRAP ; on remarque que le test de STUDENT de la taille est non significatif car il est supérieur à 2.

Ce résultat montre que le degré de sophistication des tableaux de bord est une fonction des styles de prise de décisions. Cette conclusion conforme en partie les résultats de l'étude de Germain (2000).

### 2.1.7 la stratégie de contrôle

Cette hypothèse suppose qu'il existe une relation significative entre la stratégie de contrôle suivie par les dirigeants et le degré de sophistication des pratiques de tableaux de bord des PME.

En effet, la valeur de la structure est par de 0,71,42, ce qui indique que la sophistication des tableaux de bord perçue explique 51.00 %= $(0,7142)^2$  de la variance de la stratégie de contrôle adoptée par l'entreprise.

Après l'application de la méthode BOOSTRAP ; on remarque que le test de STUDENT de la taille est non significatif car il est supérieur à 2.

Ainsi, nous pouvons conclure qu'il est nécessaire de faire évoluer les pratiques budgétaires pour réussir l'implantation du tableau de bord plus sophistiqué.

Les relations qui ont été mises en évidence entre les facteurs de contingence et les caractéristiques des tableaux de bord des PME de l'échantillon permettent d'évaluer dans quelle mesure les hypothèses relatives aux facteurs de contingence sont confirmées ou inférées (Tableau).

### 2.2 Récapitulation de la validation des hypothèses :

**Tableau21 : Résultats des tests des hypothèses relatives aux facteurs de contingence**

Hypothèse N°	Enoncé de l'hypothèse	Résultats du test
H 1.1	Plus la taille d'entreprise est grande, plus ses tableaux de bord tendent à être sophistiqués.	Rejetée
H 1.2	Les PME les plus âgées disposent des tableaux de bord plus sophistiqués que les PME les plus jeunes.	Rejetée

<b>H 1.3</b>	<b>Plus la structure de PME est décentralisée, plus le degré de sophistication des pratiques de tableaux de bord est élevé.</b>	<b>Validée</b>
<b>H 1.4</b>	<b>Plus l'environnement de PME est incertain et complexe, plus le degré de sophistication des pratiques de tableaux de bord est élevé.</b>	<b>Validée</b>
<b>H 1.5</b>	<b>Les pratiques de tableaux de bord des PME sont plus sophistiquées lorsque les dirigeants disposent d'une formation de type gestionnaire.</b>	<b>Validée</b>
<b>H 1.6</b>	<b>Il existe une relation significative entre le style de prise de décisions du dirigeant et le degré de sophistication des pratiques de tableaux de bord des PME.</b>	<b>Validée</b>
<b>H 1.7</b>	<b>Il existe une relation significative entre les stratégies de contrôle suivies par les dirigeants et le degré de sophistication des pratiques de tableaux de bord des PME</b>	<b>Validée</b>

Le tableau de bord n'est pas un outil utilisable dans n'importe quelle situation contextuelle. Les caractéristiques du tableau de bord sont probablement affectées par les conditions organisationnelle et comportementale prévalant dans ce type d'entreprises.

**Tableau22 : Résultats du test de l'hypothèse relative à l'influence des facteurs de contingence sur caractéristiques des TB des PME algériennes.**

Hypothèse N°	Énoncé de l'hypothèse	Résultat du test
<b>H. 1</b>	Les facteurs de contingence ont une influence significative sur la sophistication des tableaux de bord des PME algériennes.	<b>Validée</b>

Après avoir présenté les résultats des tests des hypothèses liées aux facteurs de contingence, nous abordons maintenant ceux du test de l'hypothèse relative à l'influence des caractéristiques des tableaux de bord sur le pilotage de la performance.

## **2.2. Test de l'hypothèse relative à l'influence des caractéristiques des tableaux de bord sur le pilotage de la performance.**

Cette hypothèse propose de tester l'influence de la variable intermédiaire « Caractéristiques des TB » sur la variable expliquée « Pilotage de la performance ». la valeur de la structure est par de 0,6113, ce qui indique que la sophistication des tableaux de bord perçue explique  $46.9\% = (0,6113)^2$  de la variance de la sophistication des tableaux de bord adoptée par l'entreprise. Par conséquent, **cette hypothèse est validée.**

Ce résultat qui montre que le pilotage de la performance des PME est plus important lorsque les pratiques des tableaux de bord des PME sont plus sophistiquées, confirme les conclusions des travaux théoriques et empiriques antérieurs (Gray et Pesqueux, 1993 ; Kaplan et Norton, 2001). Ainsi, si les tableaux de bord ne sont pas sophistiqués, ils peuvent être un outil parmi d'autres. En revanche s'ils sont plus sophistiqués, ils peuvent être un vrai outil de pilotage de la performance.

**Tableau23 : Résultats du test de l'hypothèse relative à l'influence des caractéristiques des TB sur le pilotage de la performance des PME**

Hypothèse N°	Enoncé de l'hypothèse	Résultat du test
<b>H. 2</b>	Le pilotage de la performance des PME est plus important lorsque les pratiques des tableaux de bord des PME sont plus sophistiquées.	<b>Validée</b>

## **2.2 : test de l'hypothèse relative à l'adoption du tableau de bord prospectif par les dirigeants des PME algériennes :**

Les résultats obtenus montrent clairement que les PME intègrent davantage des mesures financières dans leurs tableaux de bord. La proportion des PME qui adoptent des indicateurs relatifs aux « clients » est très faible. Environ 90% de ces entreprises déclarent n'intégrer que moyennement ou faiblement ces indicateurs dans leurs tableaux de bord.

Les indicateurs mesurant la performance relative aux « processus internes » sont presque absents dans leurs tableaux de bord. En effet, plus de 90% de ces entreprises n'intègrent que faiblement ou très faiblement cette catégorie d'indicateurs dans leurs systèmes de mesure de la performance.

Il en est également des indicateurs relatifs à « l'innovation et à l'apprentissage » qui sont presque absents dans leurs tableaux de bord. En effet, plus de 90% de ces entreprises ont déclaré que cette catégorie d'indicateurs n'est intégrée que faiblement ou très faiblement dans leurs systèmes de mesure de la performance.

Tableau 24 : Moyennes et écarts types pour les quatre axes :

Axes	Moyennes obtenues	Ecartypes
Finance	4.75	0.16
clients	1.90	0.54
Processus internes	1.04	1.15
Apprentissage organisationnel et innovation	1.04	1.15

Ces résultats montrent que la mesure de la performance des PME par le biais de l'axe finance est relativement pertinente, avec une moyenne assez élevée de l'ordre de 4.75. Les indicateurs de performance jugés comme étant les plus pertinents sont l'accroissement du chiffre d'affaires et les différents ratios financiers. Ils obtiennent une moyenne supérieure à 4 et sont ceux qui ont les plus faibles écarts-types. En revanche, deux indicateurs sont considérés comme plus faiblement pertinents : le taux de risque et le taux de rendement de l'actif. Globalement, l'axe finance revêt une pertinence qui reste malgré tout modérée, étant donné qu'aucun des trois autres axes ne présente une moyenne s'approchant de 4.

L'apport pratique de notre recherche porte sur l'explication des pratiques de tableaux de bord dans les PME. En effet, notre travail, à travers une enquête théorique et une validation empirique, a contribué à mieux comprendre les pratiques des tableaux de bord des PME. Il a permis de mettre en avant les facteurs qui influencent et expliquent ces pratiques.

Par conséquent, **cette hypothèse n'est pas validée.**

**Tableau 25 : Résultats du test de l'hypothèse relative à l'adoption du tableau de bord prospectif par les dirigeants des PME algériennes.**

Hypothèse N	Énoncé de l'hypothèse	Résultat du test
<b>H. 3</b>	Les dirigeants des PME algériennes sont suffisamment motivés pour adopter le concept du tableau de bord prospectif ; c'est un véritable outil de pilotage de la performance globale.	<b>Rejetée</b>

**Comme conclusion** de cette section, on peut confirmer que dans des conditions contingentes incompatibles, le tableau de bord des PME est moins sophistiqué, sa place dans le pilotage de la performance de ces entités est donc moins importante. En revanche, dans des conditions contingentes compatibles, le tableau de bord devient plus sophistiqué, par conséquent sa place dans le pilotage de la performance des PME devient importante.

**Conclusion :**

Lors de cette dernière phase de traitement statistique, nous avons présenté les résultats du test de l'ensemble des hypothèses de recherche en utilisant les méthodes d'équations structurelles. Ainsi nous avons procédé à la confrontation des hypothèses au modèle structurel.

Dans le présent chapitre, nous avons présenté en détail les résultats issus des différentes analyses statistiques de la confrontation de notre modèle conceptuel au terrain de recherche.

Dans un premier temps, nous avons présenté le modèle d'équations structurelles de la recherche.

Dans une deuxième étape, nous avons procédé à la construction et à la validation de nos échelles de mesure en s'appuyant sur une analyse factorielle exploratoire, effectuée sous le logiciel SPSS avec une analyse factorielle confirmatoire. Enfin, nous avons présenté les résultats du test de l'ensemble des hypothèses de recherche en utilisant les méthodes d'équations structurelles ; nous avons interprété et discuté les différents résultats obtenus.

L'essentiel de notre travail dans cette seconde partie de notre recherche était de fournir un cadre explicatif aux pratiques de tableaux de bord dans les PME algériennes. La revue de littérature nous a permis dans une première étape, d'une part, de définir les principaux concepts et les principales notions utilisés dans le cadre de ce travail, d'autre part, de présenter et discuter un cadre théorique mixte sur lequel devrait être par la suite fondée l'élaboration de notre modèle de recherche.

Nous avons donc proposé un modèle explicatif des pratiques de tableaux de bord applicables aux PME en adoptant spécifiquement un raisonnement hypothético-déductif, Ce modèle intègre une variable à expliquer « Pilotage de la performance », sept variables explicatives de type organisationnel et comportemental, et une variable intermédiaire « Caractéristiques des TB ».

Pour tester ce modèle, les données collectées ont été traitées en utilisant une analyse exploratoire et confirmatoire par la méthode des équations structurelles. Les résultats obtenus ont permis de mettre en avant les facteurs déterminant les pratiques de tableaux de bord dans les PME. Ils permettent ainsi, sur le plan théorique, d'enrichir les travaux antérieurs portant sur le tableau de bord et, sur le plan pratique de fournir aux contrôleurs de gestion et aux dirigeants un cadre explicatif des pratiques de tableaux de bord dans les PME.

A l'issue de cette première enquête théorique, nous avons construit notre modèle en analysant une littérature riche et variée portant sur les pratiques des tableaux de bord des PME, nous avons identifié sept variables explicatives et une variable intermédiaire. Ces variables ont été intégrées dans notre modèle conceptuel afin d'expliquer les pratiques des tableaux de bord dans les PME algériennes.

Nous avons par la suite procédé à l'étude empirique ainsi qu'à la mise à l'épreuve de notre modèle ; l'enquête par questionnaire a été réalisée en face à face.

A l'issue de l'opération de recueil des données auprès de 45 PME, celles-ci ont été soumises à une analyse exploratoire, cette analyse nous a permis de vérifier la qualité de nos échelles. Ensuite, nous avons comparé les caractéristiques des facteurs de contingence des deux sous-échantillons étudiés (30 PME1 qui élaborent les tableaux

de bord et 15 PME 2 qui n'élaborent pas de tableaux de bord). Ceci nous a permis de comprendre les raisons au moins partielles pour lesquels les systèmes de contrôle de gestion des deux entités sont différents.

Nous avons par la suite effectué une analyse confirmatoire pour les PME 1. Cette phase d'analyse statistique nous a permis de valider nos échelles de mesure et tester notre modèle structurel.

A l'issue de cette phase, nous avons abouti à des échelles valides et fiables. Ainsi, le test de notre modèle structurel dont l'objectif était de confirmer ou d'infirmier un ensemble d'hypothèses issues de la théorie nous a effectivement permis de valider certaines d'entre elles et d'en rejeter d'autres.

Nous avons par la suite discuté les résultats portant sur les hypothèses validées et les hypothèses rejetées. Nous avons également comparé nos résultats avec ceux générés dans les travaux antérieurs et présenté notre modèle de recherche final validé empiriquement.

Nous tenterons dans notre conclusion générale de présenter une synthèse de ce travail de recherche. On en retracera en particulier les différents apports et les différentes limites ainsi que les perspectives de recherche ouvertes par cette étude doctorale.

# **Conclusion générale**

L'entreprise algérienne a longtemps relégué la stratégie au second plan. Et quand elle l'élabore, elle est mal formulée et pas exécutée. Le manque d'outils tel que le tableau de bord prospectif ne favorise pas l'émergence d'une équipe dirigeante capable de mettre en œuvre une stratégie de changement global au sein de l'organisation. L'équipe dirigeante doit être leader car c'est elle qui définit le cadre de la stratégie et les différents processus d'accompagnement du tableau de bord prospectif.

L'objectif de ce travail doctoral consiste à répondre à la problématique des pratiques de tableaux de bord dans le management des petites et moyennes entreprises. L'étude se focalise plus précisément sur la place des tableaux de bord dans le pilotage de la performance de ce type d'entreprise. Pour mieux cerner cet objectif de recherche, plusieurs questionnements sont posés.

Il s'agissait dans un premier temps, d'appréhender la perception des dirigeants de petites et moyennes entreprises algériennes à l'égard des tableaux de bord en tant qu'outil fondamental de pilotage de la performance permettant d'orienter leurs décisions dans des conditions organisationnelles et comportementales contingentes caractérisées notamment par une parfaite communication.

Le contrôle de gestion est défini comme le pilotage de la performance de l'entreprise. Ces pratiques ont progressivement évoluées et se sont effectivement affinées au fil du temps pour répondre au mieux aux besoins de gestion de l'entreprise. Il est, à ce titre, considéré par les professionnels comme un outil de gestion efficace et, avec sa forme moderne, il est devenu un outil fondamental et efficace par la rigueur introduite à tous les niveaux hiérarchiques de l'entreprise.

Les études effectuées dans ce cadre montrent en effet, que les petites et moyennes entreprises (PME) qui ne disposent pas de système de contrôle de gestion sont des entreprises à taux de risque élevé car, les principales causes d'échec sont souvent expliquées par des erreurs de gestion au sens large du terme. La PME a, à cet égard, besoin d'un système de contrôle de gestion adapté à ses exigences spécifiques ainsi que d'un encadrement compétent, bien formé et suffisamment initié aux méthodes de contrôle de gestion notamment aux tableaux de bord.

Compte tenu des spécificités qui caractérisent le management des PME par rapport aux grandes firmes, notre problématique met en exergue la nécessité d'une adroite combinaison des facteurs tant organisationnelle que comportementaux pour une adaptation judicieuse des outils modernes de contrôle de gestion au PME ; il s'agit plus précisément de réaliser un modèle intégrateur qui prend en compte au niveau de ce type d'entreprise plusieurs types de facteurs, en particulier les facteurs de contingence organisationnelle et les facteurs de contingence comportementale. La prise en considération de ces facteurs de contingence permet de mettre l'accent sur le fait que le succès d'un système de contrôle de gestion adapté aux PME ne dépend pas seulement de la dimension organisationnelle, mais que son fonctionnement reste toutefois déterminé par un ensemble de facteurs que les managers doivent prendre en considération.

Une revue de littérature exhaustive des principaux auteurs, publications, travaux théoriques et empiriques antérieurs se rapportant à notre domaine de recherche nous a permis d'identifier l'essentiel de ces facteurs de contingence en deux groupes à savoir les facteurs organisationnels tel que l'âge, la taille, la structure et l'environnement et les facteurs comportementaux comme la formation du dirigeant, le style de décision et la stratégie de contrôle.

Notre recherche s'est proposée ensuite d'examiner l'impact des facteurs identifiés dans cette première phase exploratoire dans la conception et la mise en place d'outils de contrôle de gestion dans la PME algériennes, notamment la conception et la mise en œuvre de tableau de bord prospectif spécifique adaptés à ce type d'entreprise.

L'intérêt d'une telle approche est justement d'éclairer d'abord les managers de PME sur l'importance de ce type d'outils de gestion qui a montré son efficacité dans les grandes firmes, ensuite de leur montrer qu'une adaptation judicieuse de ces outils de gestion stratégique peut leur offrir l'opportunité de concentrer leurs efforts sur les aspects les plus déterminants de leur management et de cibler les actions les plus incitatives.

La réponse aux différentes questions susmentionnées et la confirmation des hypothèses afférentes est organisée selon deux approches. La première approche théorique déterminée à travers l'analyse de la revue de la littérature. Ensuite, la

deuxième approche empirique réalisée à travers une étude quantitative basée sur l'envoi d'un questionnaire de recherche.

dans la première approche nous avons essayé de présenter le contrôle de gestion comme un système de management de l'entreprise, ainsi que le rôle et la place du contrôleur de gestion, nous avons aussi montrer que le tableau de bord introduit des changements importants dans les systèmes de contrôle de gestion en étudiant les limites de la technique budgétaire afin de présenter le tableau de bord prospectif comme outil principal de développement de contrôle de gestion ,On remarque que les budgets, faciles à réaliser dans des environnements stables et facilement prévisibles, auraient une grande utilité dans des environnements instables où le besoin de contrôle est fort. Plus les budgets ne sont utiles, moins ils seront faciles à réaliser et donc peut-être moins fiables et moins pertinents.

Le budget ne mettrait pas en avant les bons indicateurs de performance. Alors que l'important pour une entreprise serait de maximiser la valeur pour l'actionnaire, le budget se concentrerait trop sur des indicateurs comptables dont on connaît toutes les limites quand il s'agit de mesurer la création de valeur. En d'autres termes, le budget permettrait de maîtriser les couts alors qu'il faudrait maîtriser la valeur.

Si les budgets n'assurent pas correctement les rôles que la plupart des managers en attendent, c'est principalement parce qu'ils n'intègrent pas les principaux facteurs actuels de performance.

A l'inverse des instruments classiques de contrôle de gestion, le tableau de bord favorise une analyse en temps réel des performances de l'entreprise, parce qu'il permet de suivre les événements qui sont a leur origine, parce qu'il détient des délais de parution courts, qu'il est simple de consultation et que ses données revêtent un caractère synthétique.

En cela, il offre des perspectives de réactivité qui cadrent avec la logique du petit nombre d'évènements nécessairement peu répétitifs qui caractérisent l'entreprise de taille moyenne

Le tableau de bord se différencie aussi des systèmes budgétaires et comptables. À l'inverse de ces derniers qui se limitent généralement à la production de données financières se rapportant aux résultats d'actions passées, il adopte un langage qui n'est pas seulement comptable et financier, mais technique, physique et même qualitatif grâce au recours à des indicateurs de nature diverse (indicateurs physiques, indicateurs de processus, indicateurs d'environnement, etc.) qui rendent compte de manière signalétique de l'état présent du système à des périodes rapprochées.

À la fin de cette partie nous avons aussi présenté la notion de la PME algérienne ; sa définition, son évolution, et la stratégie nationale de développement de la PME ainsi que les spécificités de la PME qui limitent les outils de contrôle de gestion utilisés dans cette catégorie d'entreprises dont Les objectifs primaires (pérennité, indépendance,...) ne sont pas les mêmes que ceux des grandes entreprises (croissance, développement international...). Les critères d'évaluation, se faisant en fonction des objectifs, ne seraient pas identiques.

De même, la mesure de performance est retenue par un pôle de décisions jugé par le chercheur. Autrement dit, les indicateurs pertinents pour son appréciation dépendent des préférences et des valeurs des personnes à qui incombent le pouvoir décisionnel.

Cette vision de la performance semble parfaitement cadrer avec la réalité des PME. Elle tient compte de ses spécificités et met en exergue le rôle central du dirigeant pour fixer les orientations stratégiques. Il est, de ce fait, le mieux placé pour imposer ses critères.

Il apparaît donc que les critères retenus par les dirigeants, souvent propriétaires de la PME, ne seraient pas les mêmes que ceux d'une grande entreprise. Ils mettraient l'accent plus sur les indicateurs de croissance au détriment de la rentabilité, par exemple.

Par ailleurs, une PME est performante si elle parvient à satisfaire des contraintes pertinentes et si ses résultats rapprochent ou excèdent un ensemble de mesures référentielles pour de multiples objectifs, trois éléments caractérisent cette façon d'apprécier la performance. Le premier se réfère aux « contraintes ». Celles-ci représentent les exigences auxquelles les PME doivent répondre. Toute incapacité à satisfaire ces exigences se traduira par une incapacité de la PME à performer

Le second concerne les «objectifs ». Ces derniers sont des états futurs souhaités par le dirigeant sur la base desquels il fixe ses critères d'évaluation, enfin, et troisième élément, les «référentiels » sont des standards normatifs à partir desquels on peut considérer qu'une PME est performante. Ils indiquent en somme les échelles de mesure de la performance telle qu'elle est appréciée par les dirigeants des PME.

En définitive, l'appréciation de la performance apparaît comme un processus complexe où les contraintes et les objectifs devraient être spécifiés. Ce processus d'évaluation devient crédible lorsqu'un ensemble de mesures référentielles est élaboré sous forme opérationnelle.

La deuxième approche pratique est essentiellement consacrée à la présentation du terrain de recherche et à la conception des hypothèses de la recherche et du modèle conceptuel. Dans cette étape nous avons développé un modèle explicatif des pratiques des tableaux de bord dans les PME algériennes qui comprend une variable à expliquer, sept variables explicatives et une variable intermédiaire, ainsi que le développement d'un ensemble d'hypothèses de recherche en suite la présentation des résultats issus de l'investigation dans le terrain, ces résultats concernent la validation et la fiabilité des instruments de mesures et des hypothèses de recherche.

Dans cette étude trois hypothèses de recherche sont examinées

- Les facteurs de contingence ont une influence significative sur la sophistication des tableaux de bord des PME algériennes.
- la sophistication des tableaux de bord des PME algériennes a une influence significative sur le pilotage de la performance globale.
- Les dirigeants des PME algériennes sont motivés pour adopter le tableau de bord prospectif en tant que véritable outil de pilotage de la performance globale.

Nous avons procédé à l'étude empirique. Ainsi, la mise à l'épreuve de notre modèle, au niveau empirique, l'enquête par questionnaire a été réalisée en face à face.

Après le recueil des données auprès de 45 PME, celles-ci ont été soumises à une analyse exploratoire. Cette analyse nous a permis de vérifier la qualité de nos échelles. Ensuite, nous avons comparé les caractéristiques des facteurs de contingence des deux

sous-échantillons étudiés (30 PME 1 qui élaborent les tableaux de bord et 15 PME 2 qui n'élaborent pas les tableaux de bord). Ceci nous a permis de comprendre les raisons - au moins partielles - pour lesquels les systèmes de contrôle de gestion des deux entités sont différenciés.

A l'issue de cette phase, nous avons abouti à des échelles valides et fiables. Aussi, le test de notre modèle structurel (SEM), dont l'objectif était de confirmer ou d'infirmier un ensemble d'hypothèses issues de la théorie, nous a permis de valider certaines d'entre elles et d'en rejeter d'autres.

La première hypothèse dont deux sous hypothèses ont été rejetées à savoir : - l'influence de la taille sur la sophistication des tableaux de bord des PME algériennes ce résultat nous permet de conclure que la taille des PME algériennes n'a pas une influence significative sur la sophistication des tableaux de bord, Le résultat peut être expliqué par l'inexactitude des données fournies par les personnes interrogées sur le nombre de travailleurs.

-l'influence de l'âge sur la sophistication des tableaux de bord, le résultat lié à cette hypothèse vient confirmer celui issu de la recherche de Chapellier (1994) qui ne trouve aucun lien entre l'âge d'entreprise et les pratiques comptables.

Ce résultat pourrait être expliqué par l'existence d'autres facteurs plus importants que l'âge qui influencent les pratiques de contrôle de gestion des PME.

Les cinq sous hypothèses restantes ont été validé à savoir l'influence de la structure, la certitude de l'environnement, la formation du dirigeant, le style de prise de décisions et la stratégie de contrôle adoptée par les dirigeants.

Concernent le test de la deuxième hypothèse ; le résultat montre que le pilotage de la performance des PME est plus important lorsque les pratiques de tableaux de bord des PME sont plus sophistiquées, confirme les conclusions des travaux théoriques et empiriques antérieurs (Gray et Pesqueux, 1993 ; Kaplan et Norton, 2001). Ainsi, si les tableaux de bord ne sont pas sophistiqués, ils peuvent être un outil parmi d'autres. En revanche s'ils sont plus sophistiqués, ils peuvent être un vrai outil de pilotage de la performance et par conséquent cette hypothèse est validée.

La dernière hypothèse portait sur l'adoption du tableau de bord prospectif par les dirigeants des PME algériennes les résultats montrent que Les indicateurs de

performance jugés comme étant les plus pertinents sont l'accroissement du chiffre d'affaires et les différents ratios financiers. En revanche, deux indicateurs sont considérés comme plus faiblement pertinents : le taux de risque et le taux de rendement de l'actif. Globalement, l'axe finance revêt une pertinence qui reste malgré tout modérée, étant donné qu'aucun des trois autres axes.

En guise de conclusion générale de ce travail doctoral, nous dressons ci-dessous un bilan des principaux apports relatifs à celui-ci. Nous soulignons également les limites inhérentes à notre étude.

Enfin, nous discutons un ensemble d'interrogations et de réflexions que nous avons présentées sous forme de prolongements et voies de recherche futures.

- une démarche originale d'investigation qui met à contribution différentes approches théoriques dans le but de comprendre et résoudre une problématique complexe. Il vient d'enrichir les travaux antérieurs traitant les pratiques de tableaux de bord des PME algériennes.
- Le deuxième apport de la recherche est lié à l'étude de tableaux de bord en tant qu'outil de contrôle et à la tentative de définir sa place dans le pilotage de la performance des PME.
- Le troisième apport relatif à notre travail concerne notre outil d'investigation. En effet, notre questionnaire de recherche, que nous avons développé à partir des travaux antérieurs, peut être considéré comme un outil de diagnostic et d'évaluation. Il permettra d'obtenir des informations variées sur les pratiques de contrôle de gestion des PME.
- Le quatrième apport de notre recherche porte sur l'explication des pratiques de tableaux de bord des PME. En effet, notre travail, à travers une enquête théorique et une validation empirique, a contribué à mieux comprendre les pratiques de tableaux de bord des PME. Il a permis de mettre en avant les facteurs qui influencent et expliquent ces pratiques.

Cette compréhension est importante dans la mesure où elle permet aux dirigeants et aux contrôleurs de gestion des PME de mieux cibler leurs actions incitatives pour piloter la performance de ces entités.

**Limites de la recherche :**

-La première limite empirique concerne la taille et la représentativité de l'échantillon, un échantillon de 45 PME peut être considéré comme assez important pour le chercheur en gestion. Néanmoins, notre échantillon a été divisé en deux sous échantillons (30 PME et 15 PME 2). Par ailleurs, la faible taille de l'échantillon nous a amené à tester notre modèle structurel.

-La deuxième limite méthodologique relative à notre travail de recherche, concerne la collecte des données. En effet, pour réaliser notre étude empirique, nous avons réalisé en face à face, un questionnaire adresse au dirigeant d'entreprise et au contrôleur de gestion. Par contre plusieurs dirigeants ont refusé de nous recevoir sous prétexte que c'est une perte de temps pour eux.

# Liste bibliographique

## Les ouvrages :

- Alain Fayolle, *Entrepreneuriat : Apprendre à entreprendre*, édition Dunod, 2004, p189
- Alain FERNANDEZ « les nouveaux tableaux de bord des décideurs » éditions d'organisation 2002p129-159
- Alice Guilhon «L'intelligence économique dans la PME : Visions éparses, paradoxes et manifestations »2004édition : Harmattan, p51,-105
- ARNAUD H., GARMILIS A. VIGNON V. « Le contrôle de gestion en action », 2ème éditions : Liaisons2001.p178-191
- ATKINSON A. A., WATERHOUSE J. H. et WELLS R. B. (1997), " A Stakeholder Approach to Strategic Performance Measurement",*SloanManagementReview*, Vol. 38, Spring,Issue 3, pp. 25-38.
- Béatrice et Francis GRANDGUILLOT « l'essentiel de la gestion prévisionnelle » édition Gualini 2004 p124-127
- Belmihoub, C. Le comportement de l'entrepreneur face aux contraintes institutionnelles : approche à partir de données d'enquêtes et de panels sur la PME privée en Algérie, Édition CREAD, 2006. p. 3.
- Bouquin H. «Le contrôle de gestion», Presses Universitaires de France,4ème édition,1998 p85
- BREWERP.(2002),"Puttingstrategyintothebalancedscorecard", *Strategicfinanc* Vol. 43,Issue7, janvier,pp. 44-52.
- Brigitte Doriah « Le contrôle de gestion » édition dunod 2000 p141
- C.Goujet « contrôle de gestion et comptabilité analytique » .édition Dunod 2001, P.30
- ChaffikBAKKALI,POURUNEAPPROCHECONFIGURATIONNELLEDELA PERFORMANCEDESINCUBATEURSpp**75-98,2013**
- Chiapello E. « Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction », édition : Échange 1990, p. 7-37.
- CHIAPELLOE.etDELMONDM.H.(1994),"Lestableauxde bord gestion,outils d'introduction du changement ", *Revue Française de Gestion*, janvier-février, N° 97, pp. 49-58.
- Christian Paquay, *pme et stratégie*, édition, 2005 – p27-128
- Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, *Contrôle de gestion* edition07, 2007 page46-696

- Claude ALAZARD, Sabine SEPARI « contrôle de gestion, manuel et applications » édition : Dunod 2005 p125-126.
- DE RONGE Y. et CERRADA K. « Contrôle de gestion », édition : Pearson Education 2005, p262.
- FERNANDEZA.(1999), Les nouveaux tableaux de bord pour piloter l'entreprise : systèmes d'information, nouvelles technologies et mesure de la performance, Éditions d'Organisation, 347 p.
- FERNANDEZA.(2000), Les nouveaux tableaux de bord des décideurs, 2<sup>e</sup> édition, Éditions d'Organisation, Paris, 449 p.
- Georges LANGLOIS « Contrôle de gestion et gestion budgétaire » édition : Pearson Education 2005 p166-344.
- Georges LANGLOIS « contrôle de gestion et gestion budgétaire » édition : Pearson Education 2004 p125-136
- GERMAIN C.(2000), "Contrôle organisationnel et contrôle de gestion : la place des tableaux de bord dans le système de contrôle des petites et moyennes entreprises", Thèse de doctorat, Bordeaux, Université Montesquieu-Bordeaux IV.
- GERMAIN C.(2004), "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, pp.33-52. GERMAIN C.(2005), "La conception des systèmes de contrôle : les relations entre les budgets et les systèmes de mesure de la performance ", *Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Lille, 14 p.
- GERMAIN C.(2005), " Un typologie des tableaux de bord implantés dans les petites et moyennes entreprises", *Finance Contrôle Stratégie*, Vol. 8, N° 3, septembre, pp. 125-143.
- GERMAIN C. et Gates S.(2007), "Le niveau de développement des indicateurs de responsabilité sociale dans les outils de pilotage: observation et analyse des pratiques des entreprises", *Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Poitiers, 14 p.
- Gervais M, « Contrôle de gestion », 7<sup>e</sup> édition ; Economica 2005, p120-213
- Gervais M. « Contrôle de gestion », édition : Economica, 1994, p47-48
- Gestion et Audit, Ed. Economica 2000, p 931-941.
- GIARD V., BOITOUT-PAPPALARDO V. et BONMARCHAND P.(1996), "Apport de la simulation à la conception et l'interprétation de tableaux de bord de la comptabilité de gestion", *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 2, Vol. 1, mars, pp. 65-8
- GRAPIN M. et JOSSERAND E. (2003), " Réussir son tableau de bord prospectif ",

- Gust Herrewijn « Maitriser le croissance des pme : gestion, gouvernance et développement » édition : de Boeck 2003 p40-45
- IRIBARNE P. (2006), Les tableaux de bord de la performance, 2<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, 271 p.
- Isabelle LOIC « Contrôle de gestion » édition : économéca2000, p13
- ITTNERC.D. et LARCKERD. F.(1998), "Innovation in Performance Measurement: Trends and Research Implications ", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 10, pp. 205-238.
- J. Miyer « gestion budgétaire » édition dunod 1978 P23
- J.Laverty, Kan ban CIM « les nouvelles règles du contrôle de gestion industrielle » édition : dunod entreprise 1995 p180
- J.M.verrado ; le contrôle de gestion dans les pme, édition : NICE, 1999, page 95
- Jacques de guerny « contrôle de gestion » édition : Dolloz 1998.p90
- Joe Tidd, John Bessant, Keith Pavitt, management de l'innovation, édition de beok 2006, p129
- JULIEN P.A « Pour une définition des PME », Les PME: bilan et perspectives, édition : Economica, 1994 p29
- JULIEN P.-A. et MARCHESNAUXM. (1987), *La petite entreprise*, Éditions Vuibert, 288 p.
- JULIEN P.A. et MARCHESNAYM.(1992), " Des procédures aux processus stratégiques dans les PME ", dans *Perspectives en Management stratégique*, Tome 1, pp 97-129, sous la direction de NOËL A., Paris, Editions Economica-Gestion, 431 p.
- JULIEN P.-A.(1997), Pour une définition des PME, in JULIEN P.-A.(éd.) *Les PME: Bilan et perspectives*, Economica, pp. 1-43.
- Kaplan R., Norton D. (2001), Comment utiliser le tableau de bord prospectif, Edition d'Organisation 2001 p105
- Kaplan R.S. et Norton D.P. " le tableau de bord prospectif ", Editions d'Organisation 1998 p80
- KAPLAN R.S. et NORTON D.P.(1998), " Le tableau de bord prospectif ", Editions des Organisations, traduit de : "The Balanced Scorecard" (199) , Harvard Business School Press, 311 p.
- Lavery J. Demeestère R. « Les nouvelles règles du contrôle de gestion » édition : dunod entreprise p38

- Marjorie Lecerf, « Les petites et moyennes entreprises face à la mondialisation » édition l'harmattan, p32
- Mintzberg H., « Structure et dynamique des organisations » Les Editions d'Organisation.1982 p180-189
- Mohamed hocine benissad, économie du développement de l'Algérie,édition OPU, 1981, p120
- Mohamed houcine bnissad, Algérie et réformes économiques, édition OPU, 1994, p50
- Nicolas Berland, Yves De Rongé « contrôle de gestion ; perspectives stratégiques et managerielles »édition : amazon2008p355-356
- Nobre T. « Le contrôleur de gestion en PME », édition : 4
- Norbert Guedj « Contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise » édition d'organisation 1998.p135
- Noureddine grim, l'économie algérienne otage de la politique, édition Casbah, 2004, p24
- Olivier Basso, L'intrapreneuriat, édition Economica, 2004, p56
- Pennings et Goodman, la performance des pme, 1977, p 160
- POINCELOTE.etWEGMANN G.(2005),"Utilisationdescritèresnonfinancierspour
- Porter M.E. Choix stratégiques et concurrence : techniques d'analyse des secteurs et de la concurrence dans l'industrie, édition : Economica.1998p168
- René DEMEESTERE Philippe HORIMO, «contrôle de gestion et pilotage»édition :nathane 1997p65-66

## **Mémoires, articles et revues :**

- ACFCI., «Gestion de l'environnement pour les PME-PMI » édition. AFNOR 2007. p95.
- Article du 05/02/2008 La France à l'initiative d'un Small Business Acte européen
- Azzouz elhamma Impact de la taille sur le contenu des tableaux de bord dans les entreprises au Maroc : résultats d'une étude empirique. REMAREM ,2011,pp217
- Baret P. (2005), « Evaluation de la Performance Globale des Entreprises : une approche économique» Colloque ADERSE, IAE Lyon, 18-19 Novembre 2005.
- Bellegrade Rollande « La bourse et le financement des PME » Conférence Tunis, mardi 15 novembre 2006.
- BERGER-DOUCE S. « Les stratégies d'engagement sociétal des entrepreneurs » Revue de l'Entrepreneuriat, 2007 vol 6, n°1. p. 53 – 62.
- Blaha lahcen « contrôle de gestion et choix stratégique » mémoire 2001-2002 SBA
- Bourguignon A. « Peut-on définir la performance ? » Revue Française de Comptabilité, juillet- août, 1995 p61-66.
- Chadeaux M., Dannon O. Et Langevin P « Les prévisions dans les PME », Revue française 2004
- Communications au colloque international : Gouvernance et développement de la PME, Alger, juin 2003
- Congrès international francophone en entrepreneuriat et PME, 2004
- Germain C. (2004), " 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, Mars, pp. 33-52
- Lebas M. « Oui, il faut définir la performance », Revue Française de Comptabilité, juillet- août 1995, p 66-71.
- Louis Jacques Filion, Le champ de l'entrepreneuriat : historique, évolution, tendances, Revue Internationale PME, 1997,
- Marmuse.C, planification à la mesure des PME, direction et gestion, n°=4 1998 page 160

- Meyssonnier F. et C. Zawadzki « L'introduction du contrôle de gestion en PME », Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, 2007
- OCDE, La dernière version du manuel d'Oslo OCDE, 2005, p44-46.
- SAHNOUN Djamel Eddine, « Le marché alternatif et son rôle dans le développement des PME », REVUE Des économies nord Africaines N°6
- Supizet J. « Total Balanced Scorecard, un pilotage aux instruments », L'Informatique Professionnelle 2002 n° 209, pp. 15-20.
- Van CAILLIE D. « Enquête sur les pratiques et les besoins en matière de contrôle de gestion » Cahier de Recherche, Collection du département de gestion, Université de Liège.
- Waterhouse, J. et A. Svendsen « Le suivi et la gestion stratégique de la performance : des mesures de performance non financière pour améliorer le gouvernement d'entreprise », L'institut Canadien des Comptables Agréés, Toronto.1998
- Younes benaissa, l'Algérie sur le chemin des réformes, colloque, octobre 2001
- ZIAN Houda Contribution à l'étude des tableaux de bord dans l'aide à la décision.2013

### **Sites web et documents officiels:**

- Banque d'Algérie Rapport 2003
- Global Reporting Initiative : Lignes directrices 2002 ; [www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org)
- 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.),
- [www.developpez.net/forums/debat-difference-entre-pme-grande-entreprise/Centre-des-jeunes-dirigeants-d-entreprises, Reconnaître l'importance des PME pour mieux stimuler leur développement janvier 2014.](http://www.developpez.net/forums/debat-difference-entre-pme-grande-entreprise/Centre-des-jeunes-dirigeants-d-entreprises-Reconnaitre-l-importance-des-PME-pour-mieux-stimuler-leur-developpement-janvier-2014)
- [www.pmeart-dz.org/fr/gouvernement strategies.](http://www.pmeart-dz.org/fr/gouvernement-strategies)
- [www.pmeart-dz.org/fr/programme de soutien aux pme](http://www.pmeart-dz.org/fr/programme-de-soutien-aux-pme)
- [www.tpsgc-pwpsc.gc.ca/app-acq/pme-sme/importance-fra.html](http://www.tpsgc-pwpsc.gc.ca/app-acq/pme-sme/importance-fra.html)

# **Annexes**

# QUESTIONNAIRE

Questionnaire à l'attention du dirigeant ou du contrôleur de gestion de l'entreprise

Ce questionnaire vous prendra entre 15 et 20 minutes

Remarque : Veuillez cocher la case ou entourer le chiffre qui correspond le mieux à votre situation.

Ce questionnaire structuré en quatre parties :

- I. Informations générales
- II. Structure et environnement de l'entreprise
- III. Style de décision
- IV. Les pratiques de tableaux de bord

**Merci pour votre participation**

## **I. Informations générales**

**1. Nombres d'années d'existence de l'entreprise :** .....

**2. Sur une base annuelle, quel est le nombre d'employés permanents et d'employés Contractuels dans votre entreprise ?**

a) Employés permanents .....

b) Employés contractuels .....

**3. Votre formation est :**

a) De type gestionnaire

b) De type non gestionnaire,

Veillez préciser .....

## II. Structure et environnement de l'entreprise

### 1. Actuellement, qu'est ce qui caractérise le mieux la spécialisation des tâches dans votre organisation ?

Pour cela entourez :

- 1  $\Rightarrow$  si vous êtes totalement d'accord avec la proposition de gauche  
 2  $\Rightarrow$  si vous êtes plutôt d'accord avec la proposition de gauche  
 3  $\Rightarrow$  si vous êtes plutôt d'accord avec la proposition de droite  
 4  $\Rightarrow$  si vous êtes totalement d'accord avec la proposition droite

Les tâches sont clairement  
spécifiées, les critères de  
performance sont bien établis

Il n'y a pas de description  
formelle des tâches

1                      2                      3                      4

### 2. Quel est le degré de définition des éléments suivants dans l'entreprise ?

	Ils (elles) ne sont pas défini(e)		Ils (elles) sont clairement défini(e)s spécifié		
	1	2	3	4	5
a) Les fonctions	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
b) Les règlements et procédures	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
c) Les objectifs de performance	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**3. Veuillez préciser quel est votre degré d'accord vis-à-vis des affirmations suivantes :**

Pour cela entourez :

1  $\Rightarrow$  si vous n'êtes pas du tout d'accord

2  $\Rightarrow$  si vous êtes plutôt pas d'accord

3  $\Rightarrow$  si vous êtes plutôt d'accord

4  $\Rightarrow$  si vous êtes totalement d'accord

- a) vous participez à la prise de toutes les décisions, y compris les décisions mineures, car vous considérez que tout doit être contrôlé par vous-même.

1      2      3      4

- b) vous ne prenez de décisions importantes qu'après avoir consulté vos collaborateurs.

1      2      3      4

- c) vos collaborateurs vous consultent toujours avant la mise en application des décisions qu'ils prennent.

1      2      3      4

- d) vous laissez vos collaborateurs prendre seuls les décisions qui relèvent de leur domaine de responsabilité.

1      2      3      4

**4. Les décisions suivantes sont généralement prises à quel niveau de direction ?**

plusieurs cases peuvent être cochées.

	Cadres Opérationnels <sup>1</sup>	Cadres fonctionnels <sup>2</sup>	Direction générale ou au –dessus de la DG <sup>3</sup>
a) Développement ou lancement de nouveaux produits ou services	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
b) Embauche et licenciement	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
c) Fixation des prix de vente	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
d) Choix des investissements	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
e) Décisions opérationnelles	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**NB.** Voici des exemples de ce que l'on peut retrouver dans chacune des catégories :

- (1) Cadres opérationnels : les chefs d'équipe, chef d'atelier, responsable de service, etc.
- (2) Cadre fonctionnels : responsable commercial, financier, de ventes, des achats, etc.
- (3) Direction générale (DG) ou au-dessus de la DG : dirigeant, propriétaire, conseil d'administration, comité de gestion, etc.

**5. Dans quelle mesure retrouve-t-on les éléments suivants décrits dans des manuels ou autres supports formels ?**

	Description complète description et détaillée			Aucune description écrite	
a) Tâche :	1	2	3	4	5
b) Règles et procédures :	1	2	3	4	5

**6. Le dynamisme de votre environnement externe (client, concurrence, etc.) est :**

	Très stable (évolutions lentes)			Très dynamique (évolutions rapides)	
a) Au plan économique (ex. crise économique...)	1	2	3	4	5
b) Au plan technologique (ex. Nouvelles Technologies de l'Information et de la Communication...)	1	2	3	4	5

**7. Les actions et les comportements de vos concurrents sur le marché sont :**

Facilement prévisibles

Totalement imprévisibles

1      2      3      4      5

**8. Les goûts et les préférences de vos clients sont :**

Facilement prévisibles

Totalement imprévisibles

1      2      3      4      5

**3. Veuillez indiquer le niveau d'informatisation des activités de votre entreprise.**

**Cochez pour cela la ou les case(s) correspondante(s).**

1) Aucune utilisation de l'informatique

---

2) Utilisation de l'informatique limitée aux activités de bureautique   
(secrétariat, courrier, compte-rendu, etc.)

3) Utilisation de l'informatique pour toutes les activités classiques   
(paye, facturation, stocks, etc.)

4) Utilisation de l'informatique pour les activités de gestion   
(budgets, fiche de coûts, tableaux de bord, etc.)

5) Utilisation de l'informatique allant jusqu'à la réalisation de   
programmes et la réalisation de simulation

### III. Style de décision

#### 1. Veuillez préciser vos préférences en matière d'information pour chacune des propositions ci-dessous :

Pour cela entourez :

1  $\Rightarrow$  si vous êtes totalement d'accord avec la proposition de gauche

2  $\Rightarrow$  si vous êtes plutôt d'accord avec la proposition de gauche

3  $\Rightarrow$  si vous êtes plutôt d'accord avec la proposition de droite

4  $\Rightarrow$  si vous êtes totalement d'accord avec la proposition droite

a) Je préfère disposer d'une faible quantité d'informations et que celles-ci soient résumées, agrégées, synthétisées.

Je préfère disposer d'une quantité d'information importantes et que celle-ci soient détaillées, non agrégées

1                      2                      3                      4

b) Je préfère une information écrite (compte-rendu, rapports, chiffres, etc.)

Je préfère une information orale (conseils, opinions, etc.)

1                      2                      3                      4

c) Je préfère une information prétraitée, structurée, présentée de manière standard

Je préfère une information brute, non structurée, présentée dans sa version initiale

1                      2                      3                      4

d) À l'issue du traitement de l'information, j'élabore plusieurs solutions que je confronte ensuite en vue de la décision finale

À l'issue du traitement de l'information, je m'oriente rapidement vers une solution unique en vue de la décision finale

1                      2                      3                      4

## 2. Pour prendre vos décisions, référez-vous à votre intuition ?

- |  |                          |
|--|--------------------------|
| 1) Jamais                                      | <input type="checkbox"/> |
| 2) De temps en temps                           | <input type="checkbox"/> |
| 3) Souvent (pour la majorité de mes décisions) | <input type="checkbox"/> |
| 4) Toujours                                    | <input type="checkbox"/> |

## 3. Dans quelle mesure supervisez-vous personnellement les tâches suivantes ?

	Jamais 1	Ponctuellement (uniquement quand des problèmes précis se posent) 2	Parfois (2 à 3 fois par an) 3	Souvent 4
a) Le travail des opérationnels	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
b) L'organisation des services opérationnels	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
c) La circulation de l'information dans l'entreprise	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
d) Les ordres du jour des réunions programmées	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
e) Les prestations des fournisseurs	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
f) La ponctualité du personnel	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
g) Le suivi des clients	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
h) La propriété des locaux de l'entreprise	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**4. Organisez-vous des séminaires de formation ou de réflexion pour votre personnel ?**

- |  |                          |
|--|--------------------------|
| a) Jamais  | <input type="checkbox"/> |
| b) Ponctuellement (quand un problème précis se posent) | <input type="checkbox"/> |
| c) Une à deux fois par an                              | <input type="checkbox"/> |
| d) Plusieurs fois par an                               | <input type="checkbox"/> |

**5. Dans quelle mesure le système budgétaire couvre-il les fonctions de l'entreprise ?**

Les budgets couvrent une  
seules fonction de l'entreprise  
(ex. : le budget des achats)

1

2

3

Les budgets couvrent l'ensemble  
des fonctions de l'entreprise  
(ventes, achats, administration,  
production, etc.)

4

5

**6. Utilisez-vous les données qui sont produites par le système budgétaire ? (plusieurs cases peuvent être cochées) :**

- |  |                          |
|--|--------------------------|
| 1) Jamais  | <input type="checkbox"/> |
| 2) Ponctuellement (quand un problème précis se posent) | <input type="checkbox"/> |
| 3) Deux à trois fois par an                            | <input type="checkbox"/> |
| 4) Tous les mois                                       | <input type="checkbox"/> |
| 5) Toutes les semaines                                 | <input type="checkbox"/> |

**7. Existe-t-il un système de suivi des prévisions budgétaires (un système de contrôle budgétaire) ?**

Oui

Non

#### **IV. Les pratiques de tableaux de bord**

**1. Disposez-vous de tableaux de bord dans votre entreprise ?**

a) Oui

b) Non

Si **non**, veuillez choisir l'un des causes suivantes :

- Vous ne connaissez pas

- Vous jugez qu'il est inutile

- Vous jugez que le coût engagé est supérieur à la valeur dégagée

- Vous ne disposez pas de cadre de formation

- Autres causes, veuillez préciser .....

Si la réponse est non, fin du questionnaire. Merci de votre collaboration.

**2. Quel est la fréquence de production des tableaux de bord ? (Plusieurs cases peuvent être cochées)**

1) Annuelle

2) Trimestrielle

3) Mensuelle

4) Hebdomadaire

5) Quotidienne

**3. Quel est le délai de production des tableaux de bord ? (Plusieurs cases peuvent être cochées)**

1) 1 à plusieurs mois	<input type="checkbox"/>
2) 1 à 3 semaines	<input type="checkbox"/>
3) plusieurs jours	<input type="checkbox"/>
4) 1 jour	<input type="checkbox"/>
5) en temps réel	<input type="checkbox"/>

**4. Quel est le degré d'intégration des indicateurs de suivi (ex : suivi du chiffre d'affaires, du taux d'absentéisme, du nombre de réclamations clients, des délais de livraison, du niveau d'activité, de la trésorerie, etc.) dans les tableaux de bord ?**

Faible, peu d'indicateurs de ce type sont présents dans les tableaux de bord

Elevé, beaucoup d'indicateurs de ce type sont présents dans les tableaux de bord

1                      2                      3                      4                      5

Si vos tableaux de bord comportent des indicateurs de ce type, veuillez citer les principaux :

.....  
.....

**5. Quel est le degré d'intégration des indicateurs prévisionnels (ex : délai de livraison prévu, niveau d'activité prévu, stocks prévisionnels, résultat d'exploitation prévisionnel, ventes prévues, etc.) dans les tableaux de bord ?**

Faible, peu d'indicateurs de ce type sont présents dans les tableaux de bord

Elevé, beaucoup d'indicateurs de ce type sont présents dans les tableaux de bord

1

2

3

4

5

Si vos tableaux de bord comportent des indicateurs de ce type, veuillez citer les principaux :

.....  
.....

**6. S'agissant des types de données suivants, quel est leur degré d'intégration dans les tableaux de bord ?**

	Faible, les données de ce type sont peu nombreuses			Elevé, les données de ce type sont très nombreuses	
a) Données financières (ex : taux de marge, chiffre d'affaires par produit, etc.)	1	2	3	4	5
b) Données quantitatives non financières (ex : nombre de produits vendus, productivité du personnel, taux d'absentéisme, nombre de retours pour défauts qualité, etc.)	1	2	3	4	5
c) Données qualitatives (ex : climat social, satisfaction des clients, image de l'entreprise, motivation des salariés, etc.)	1	2	3	4	5
d) Données externes (ex : nombre de produits concurrents, nombre de réclamations des clients, prix pratiqués par les concurrents, conjoncture économique ou sociale, statistiques du secteur, etc.)	1	2	3	4	5

**7. S'agissant des indicateurs suivants, quel est leur degré d'intégration dans le tableau de bord ?**

	Faible, les indicateurs de ce type sont peu nombreux			Elevé, les indicateurs de ce type sont très nombreux	
	1	2	3	4	5
a) Indicateurs se rapportant à la <b>performance financière</b> (ex : résultats d'exploitation, taux de croissance du chiffre affaires, taux de marge brute, ratios de trésorerie, etc.)	1	2	3	4	5
b) Indicateurs de performance concernant <b>les clients</b> (ex : fidélité et satisfaction des clients, nouveaux clients, rentabilité par segment, évolution des parts de marché, etc.)	1	2	3	4	5
c) Indicateurs de performance <b>des variables de gestion liées aux objectifs stratégiques</b> de l'entreprise (ex : indicateurs de coûts si l'objectif stratégique est d'améliorer une position concurrentielle par une baisse des prix de vente, indicateurs de qualité, de flexibilité, de délais, etc.)	1	2	3	4	5
d) Indicateurs se rapportant à la <b>gestion des éléments incorporels</b> (ex : indicateurs de satisfaction et de motivation des salariés, de formation, de qualité des systèmes d'information et de veille technologique ou stratégique, de climat social, etc.)	1	2	3	4	5

**8. Quel est ou quels sont le(s) destinataire(s) des tableaux de bord dans l'entreprise ?  
(plusieurs cases peuvent être cochées)**

- a) Le dirigeant
- 
- b) Les responsables fonctionnels  
ou de départements  Lesquels ?.....
- 
- c) Les responsables opérationnels  
ou de services  Lesquels ?.....
- 

**9. Vous consultez et utilisez les tableaux de bord ?**

- 1) Tous les ans
- 2) Tous les trimestres
- 3) Tous les mois
- 4) Toutes les semaines
- 5) Tous les jours

**10. Dans quelle mesure utilisez-vous les données qui sont communiquées dans les tableaux de bord ?**

J'utilise seulement quelques données que je trouve essentielles

j'utilise l'ensemble des données

1                      2                      3                      4                      5

**11. Dans quelle mesure utilisez-vous les tableaux de bord pour :**

	Utilisation faible		Utilisation importante		
a) Vous informer des résultats de l'entreprise sur une période donnée (niveau des ventes, de l'activité, résultats financiers, etc.)	1	2	3	4	5
b) Contrôler à distance le travail du personnel	1	2	3	4	5
c) Prévoir et anticiper les situations des semaines et mois à venir (prévision de chiffre d'affaires, de trésorerie, etc.)	1	2	3	4	5
d) Expliciter et communiquer les objectifs de l'entreprise au personnel afin de le responsabiliser et le motiver	1	2	3	4	5
e) Suivre et surveiller les performances de l'entreprise (coûts, qualité, etc.) qui présentent un lien direct avec les objectifs stratégiques, et prendre à temps, si nécessaire, des mesures correctrices	1	2	3	4	5

**12. Dans quelle mesure considérez-vous que les données de vos tableaux de bord sont fiables ?**

Très peu fiables	Peu fiables	Moyennement fiables	Fiables pour majeure partie	Totalement fiables
1	2	3	4	5

**13. Dans quelle mesure considérez-vous que les données de vos tableaux de bord sont compréhensibles ?**

Très difficilement compréhensibles	Peu compréhensibles	Moyennement compréhensibles	compréhensibles pour majeure partie	Totalement compréhensibles
1	2	3	4	5

**14. Dans quelle mesure considérez-vous que les données de vos tableaux de bord sont interprétables ?**

Très difficilement interprétables	Peu interprétables	Moyennement interprétables	interprétables pour majeure partie	Totalement interprétables
1	2	3	4	5

**15. Dans quelle mesure considérez-vous que vos tableaux de bord sont rentables par rapport au coût de leur élaboration ?**

Pas du tout rentables	Peu rentables	Moyennement rentables	rentables pour la majeure partie	très rentables
1	2	3	4	5