

## **Contrôle de gestion et performance dans le contexte PME : une approche contingente**

## **Management Control and Performance in the SME Context: a contingent approach**

**OUAZZANI CHAHDI Tayeb**

Doctorant

École Nationale de Commerce et de Gestion de Tanger (ENCGT)

Université Abdelmalek Essaadi (UAE)

Marketing, Logistique et Management (MLM)

Maroc

**oc.tayeb@gmail.com**

&

Responsable Audit et Assurance Qualité

Université Euromed de Fès (UEMF), Maroc

**t.ouazzani-chahdi@ueuromed.org**

**TAHROUCH Mohamed**

Professeur

École Nationale de Commerce et de Gestion de Tanger (ENCGT)

Université Abdelmalek Essaadi (UAE)

Marketing, Logistique et Management (MLM), Maroc

**mohamedtahrouch05@gmail.com**

**Date de soumission** : 24/05/2023

**Date d'acceptation** : 10/07/2023

**Pour citer cet article** :

OUAZZANI CHAHDI T. & TAHROUCH M. (2023) « Contrôle de gestion et performance dans le contexte PME : une approche contingente », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 7 : numéro 2 » pp : 435-470.

## Résumé

Cet article s'assigne comme objectifs de montrer dans quelle mesure certains facteurs de contingence du contrôle de gestion impactent les pratiques des tableaux de bord dans les PME. Il s'appuie pour cela sur une enquête de terrain menée auprès d'un échantillon de 184 PME marocaines, suivie d'une analyse quantitative à partir des données recueillies. Il en ressort qu'une telle pratique est effectivement affectée par les caractéristiques à la fois comptables et organisationnelles des PME. Par ailleurs, le suivi de la performance au moyen des tableaux de bord y est bien développé même si la nature de ces tableaux se résume parfois à quelques tableaux EXCEL, plus ou moins élaborés ; mais qui renseignent régulièrement sur l'évolution des indicateurs de performance de ces structures. Dès lors, des hypothèses de recherche mériteraient d'être soulevées pour les PME quant à une possible influence contingente, mise en évidence par l'usage des TB dans l'amélioration de la performance et, par ricochet, à l'identification de la conformité des caractéristiques de ces TB avec la combinaison de facteurs de contingence. La vérification de ces hypothèses au moyen d'une modélisation et d'une analyse confirmatoire constituerait une perspective intéressante pour la poursuite de ce travail.

**Mots clés :** Contrôle de gestion ; performance ; PME ; tableau de bord ; Maroc.

## Abstract

This article sets itself the objective of showing to what extent certain contingency factors of management control impact the practices of dashboards in SMEs. For this, it relies on a field survey conducted with a sample of 184 Moroccan SMEs, followed by an exploratory analysis based on the data collected. It shows that such a practice is indeed affected by both the accounting and organizational characteristics of SMEs. Furthermore, performance monitoring by means of dashboards is well developed there, even if the nature of these dashboards is often limited to a few EXCEL spreadsheets, more or less elaborate; but which provide regular information on the evolution of the performance indicators of these structures. Therefore, research hypotheses would be worth raising for SMEs regarding a possible contingent influence, highlighted by the use of TBs in improving performance and, in doing so, identifying the compliance of characteristics of these TB with the combination of contingency factors. Verification of these hypotheses through modeling and confirmatory analysis would be an interesting prospect for the continuation of this work.

**Keywords:** Management control; performance; SME; dashboard; Morocco.

## Introduction

Depuis les années soixante-dix du siècle dernier, le contrôle de gestion et la mesure de la performance dans le contexte PME n'a pas cessé de susciter de l'intérêt auprès des chercheurs. Deux courants de pensée ont largement dominé cette époque : celui faisant prévaloir la maîtrise des aspects comptables et financiers pour l'atteinte des objectifs et celui soutenant que le comportement au sein de l'organisation est le facteur décisif dans la réalisation de ces objectifs. La mondialisation de l'économie, marquée notamment par la concurrence et l'instabilité des marchés, l'incertitude de l'environnement des affaires et les facteurs de risque inhérents, a fait que la performance de l'entreprise n'est plus subordonnée à la productivité, à l'efficacité ou encore à la rentabilité du capital investi ; mais est devenue multidimensionnelle grâce à l'intégration d'autres caractéristiques qui la rendent complexe, globale et de plus en plus difficile à cerner. Kaplan et Norton ; 1992 ont pu formaliser un modèle de pilotage de la performance qui fait appel à des indicateurs physiques, pas nécessairement produits par l'entreprise, en plus d'autres indicateurs environnementaux ou transversaux. Un tel outil de gestion et de conduite du changement donne une représentation synoptique des performances passées, présentes et à venir de l'organisation (Chiapello & Delmond, 1994).

Avant de rédiger cet article, nous avons dressé auparavant une rétrospective de l'évolution du contrôle de gestion et du concept de la performance au fil des décennies, étayée par la littérature scientifique qui lui fut consacrée (Tahrouche & Chahdi, 2023). Nous y avons rappelé les approches successives ; depuis celle purement rationnelle et associée avant tout à la productivité et à l'efficacité de l'organisation jusqu'à celle plus globale et multidimensionnelle, intégrant moult caractéristiques mises en évidence dans l'entreprise et qui confère à la notion de performance une globalité et une complexité, pas toujours faciles à appréhender.

De même, nous y avons traité différentes formes de systèmes de contrôle de gestion, avec un focus particulier sur les PME, et résumé la littérature consacrée à leurs caractéristiques et spécificités ainsi qu'aux principaux facteurs de contingence étudiés en contrôle de gestion. Enfin, nous y avons synthétisé les travaux théoriques et empiriques les plus récents sur le contrôle de gestion et l'utilisation des tableaux de bord dans les PME marocaines, en insistant sur le caractère mitigé et pas toujours concordant de leurs conclusions.

Partant de ce constat, nous nous sommes proposés de mener cette étude à partir d'une enquête de terrain auprès de PME marocaines ; le but étant de contribuer à une littérature en devenir,

sur un sujet passionnant et d'apporter notre réponse à une question majeure : « dans quelle mesure les facteurs de contingence en contrôlent de gestion impactent-ils la pratique des tableaux de bord dans les PME marocaines ? ».

La réponse à cette question en soulève nécessairement une autre : « dans quelle mesure les PME marocaines qui pratiquent les TB pourraient-elles en tirer profit dans le pilotage de leur performance ? ». Nous tenterons d'en aborder quelques aspects dans cette publication.

Telle est donc la problématique de ce travail à l'objectif double et pour l'atteindre, nous avons structuré ce travail en trois parties distinctes. La première partie dresse le cadre théorique et conceptuel de l'étude. Les facteurs de contingence organisationnelle et comportementale sont ainsi rappelés sur la base de la littérature qui leur est consacrée ; puis structurés sous forme de variables de mesure. Il en va de même des principales caractéristiques des tableaux de bord et tout cet ensemble est conceptualisé sous la forme d'un modèle et d'un cadre de recherche formalisé.

La deuxième partie décrit le cadre méthodologique qui a mené à l'élaboration du questionnaire et à la conduite de l'enquête ainsi que le terrain de recherche : 400 PME marocaines situées sur 3 zones territoriales distinctes. Les variables de mesures y sont décrites ainsi que le format du questionnaire et la démarche de son exploitation.

La troisième partie est consacrée à l'analyse des résultats. Elle apporte une réponse contrastée par rapport à la littérature empirique des dernières années et laisse penser qu'une évolution palpable est en train de se produire dans le mode de management des PME. Elle incite à poursuivre ce travail en profondeur et tenter notamment de formuler les hypothèses à même d'entreprendre une étude confirmative de celles-ci, des variables de mesure et des modèles d'interprétation à considérer.

## 1. Contexte de l'étude

Les PME sont généralement définies à partir d'éléments exclusivement quantitatifs et de nombreux auteurs critiquent cette restriction qui occulte l'hétérogénéité qui les caractérise. Souvent définies par leur effectif supérieur à un seuil variable selon le pays ou encore par leur chiffre d'affaires et leur bilan plafonnés aussi, elles sont souvent indépendantes et plus rarement des succursales (Julien, et al., 1994 et 2005). Le dirigeant de la PME est généralement seul maître à bord, contrôle l'information et sa diffusion et en monopolise les finances. Il est peu enclin à formaliser une stratégie ou à la déployer et encore moins à la transcrire et à la communiquer à son personnel. Enfin, ce dernier est souvent polyvalent et multitâches.

(Torrès, 2000), confirme que le contrôle de gestion de la PME est généralement informel en raison de la proximité spatiale, fonctionnelle et hiérarchique qui la distingue d'autres organisations. Cependant, de nombreux travaux mettent en évidence l'existence de facteurs de contingence qui expliqueraient le recours par la PME à des systèmes de contrôle de gestion (SCG) plus ou moins élaborés (Santin & Caillie, 2008 ; Chapellier & Mohammed, 2010), voire à du pilotage stratégique de leur performance (Hodges & Kent, 2006 ; Meyssonier & Zawadzki, 2008). Ces facteurs qui s'inscrivent dans le courant de la théorie de contingence sont généralement classés dans deux catégories. D'abord ceux liés à la contingence organisationnelle et parmi lesquels la taille de la PME, son activité, son âge, sa structure et l'environnement dans le cadre duquel elle opère. Ensuite ceux relatifs à la contingence comportementale tels que le dirigeant, force centrale de sa dynamique (Julien, et al. 1994), au regard de la stratégie, du management, de la prise de décision et du contrôle (Witterwulghe, 1998 ; Raymond, et al., 2005).

D'un autre côté, avec la nouvelle économie marquée par la mondialisation des marchés et leur instabilité, les tableaux de bord, principalement ceux destinés au pilotage de la performance de l'entreprise, ont repris de l'intérêt (Tahrouche & Chahdi, 2023). Présentés comme le palliatif des insuffisances d'autres outils du CG, voire de leurs déficiences, ils sont de plus en plus présents dans la gestion des PME, notamment les TB budgétaires et opérationnels grâce auxquels la PME mesure les écarts entre ses prévisions et la réalité et analyse leurs causes éventuelles. Moins utilisés, les TB prospectifs suscitent néanmoins un intérêt auprès des entreprises, en particulier celles dotées de systèmes d'information élaborés ou performants.

Partant, nous avons structuré notre étude de terrain autour de six principales composantes. Deux facteurs de contingence organisationnelle : l'organisation de la PME et son environnement ; puis deux autres facteurs de contingence comportementale : le dirigeant de la PME et sa stratégie de contrôle. Le tableau de bord et ses caractéristiques font aussi partie des variables étudiées ainsi qu'une sixième composante conjoncturelle, ajoutée en raison de ses circonstances inédites de coïncidence avec le lancement de cette recherche de terrain : la fin de la pandémie du COVID 19. En effet, nous étions curieux de savoir dans quelle mesure cette dernière pouvait impacter l'organisation de la PME marocaine, si tant est que l'on puisse la considérer comme facteur de contingence organisationnelle tout à fait exceptionnel. Il s'agit là d'une troisième question quand bien même subsidiaire, mais dont la réponse dans ce contexte particulier n'est dénuée ni de sens ni d'intérêt.

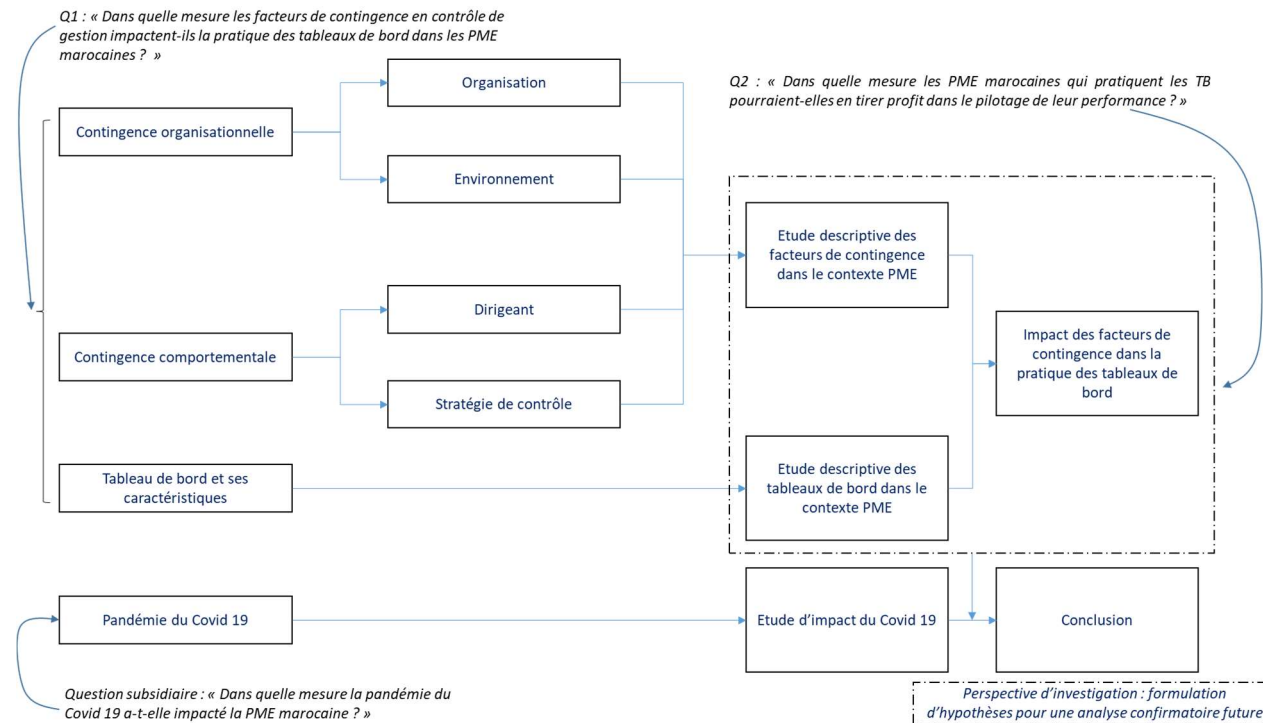
### 1.1. Cadre conceptuel

Ainsi le cadre théorique et conceptuel de cette étude a été établi selon le schéma de la figure N°1. Tout d'abord, le questionnement des PME marocaines, sur la prise en compte des facteurs de contingence dans leur stratégie et leur mode de fonctionnement et sur leur niveau d'intégration, devra fournir les premiers indicateurs sur leur système de CG. Ensuite la mise en œuvre par ses PME des tableaux de bord comme outils de mesure, de suivi, voire de pilotage de leur performance, apportera un complément précis auxdits indicateurs et l'analyse combinée des deux sources d'information fournira les éléments de réponse à la question primaire de notre étude ; en l'occurrence, comment les facteurs de contingence impactent-ils la pratique des tableaux de bord dans ces entreprises ?

Ce faisant, nous serons en mesure de pousser cette analyse à la formulation d'hypothèses plausibles pouvant expliquer l'impact de ces tableaux de bord sur le pilotage de la performance de la PME marocaine et tenter ainsi une réponse à la deuxième question. Il serait dès lors pertinent et tout à fait indiqué de vérifier ces hypothèses eu moyen d'une analyse confirmatoire plus poussée ; ce qui constituerait une réelle perspective pour des investigations à mener dans le cadre d'une recherche future.

Enfin, les données éventuelles récoltées pour la sixième variable nous donneront l'occasion d'avancer une réponse quant à l'impact du Covid 19 sur le fonctionnement des PME pendant et après la pandémie, notamment sur leurs emplois et leurs finances.

**Figure N°1 : Cadre théorique et conceptuel de la recherche**



Source : Auteurs

## 1.2. Cadre méthodologique

### 1.2.1. Variable de mesure

En guise de préparation de l'enquête de terrain, les six variables principales énoncées dans le modèle conceptuel sont déclinées en variables de mesures. Celles-ci doivent être suffisamment représentatives pour garantir la construction d'un questionnaire exhaustif ; à même de fournir les éléments indispensables à la formulation de réponses claires et argumentées.

Ainsi, les variables de mesure retenues pour le facteur de contingence « organisation » sont les suivantes : la taille, le statut, l'âge, le chiffre d'affaires, le territoire, l'activité et le profil du dirigeant. Celles relatives au facteur « environnement » sont : le fonctionnement, les tâches, l'environnement externe, la concurrence, les clients et l'informatisation. S'agissant de la contingence comportementale, les variables identifiées pour décrire au mieux le facteur « style de décision » sont : les relations dirigeant/collaborateurs, le type de décision, l'intuition, la formation et l'information ; la supervision et la délégation. Celles affectées au facteur « stratégie et contrôle » : la stratégie, les fonctions de management, le budget, l'analyse des coûts.

Par ailleurs, à la variable « pratique des tableaux de bord » sont associées plusieurs variables de mesure dont principalement : l'utilisation des TB, les ressources affectées, le délai de production et l'intégration, les indicateurs de suivi et prévisionnels, les destinataires, l'exploitation et la fiabilité, la clarté et la compréhension, l'interprétabilité et l'efficacité. Enfin, la variable « Covid 19 » est prise en compte par son impact sur l'organisation, sa stratégie et ses emplois.

### 1.2.2. Questionnaire

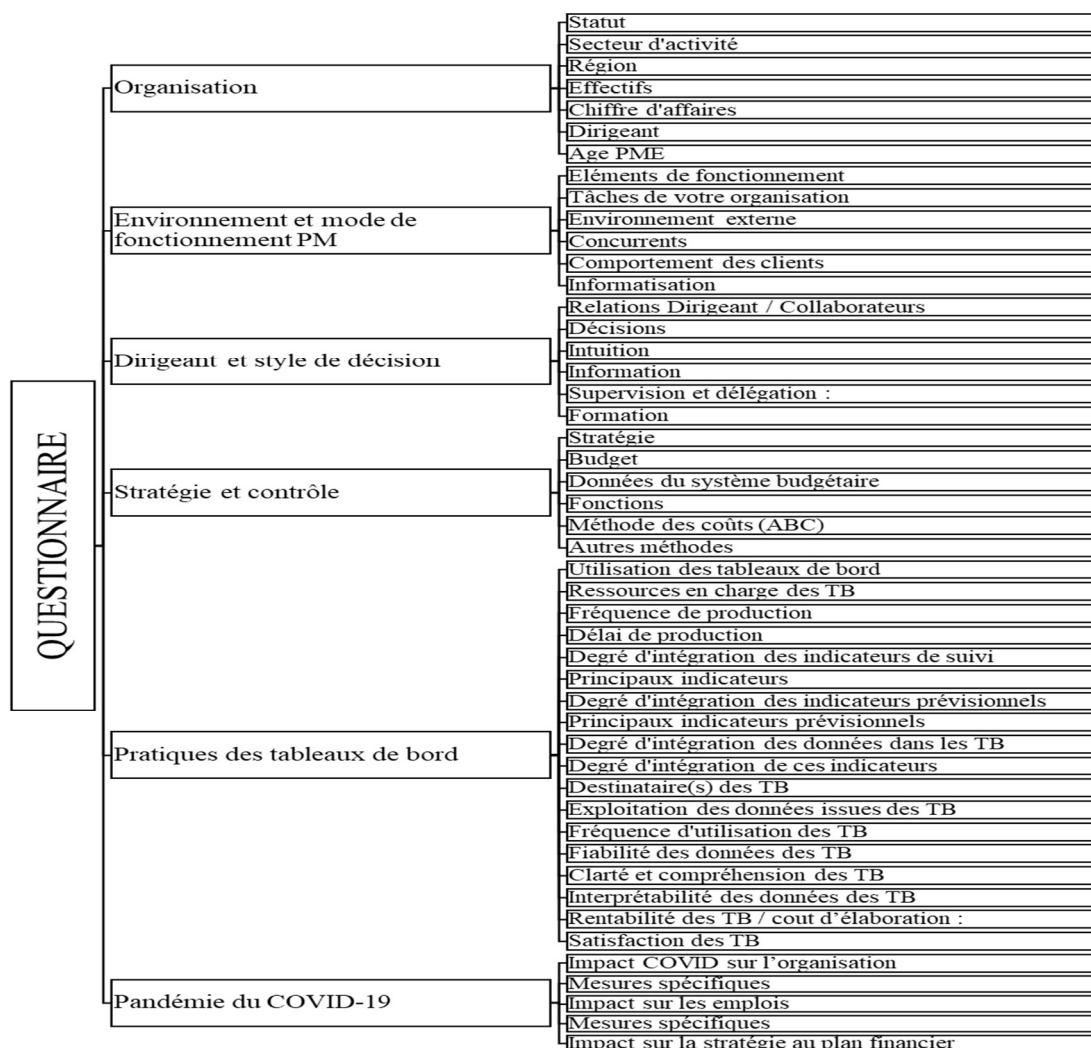
Le choix des variables étant fait, s'en est suivie l'élaboration d'un questionnaire finalisé en 57 questions. 47 parmi celles-ci sont directement en relation avec les variables de mesure. Leur répartition est résumée dans le tableau N°1 et leurs détails illustrés par la figure N°2.



Des questions ouvertes viennent en complément et appellent à des réponses narratives, susceptibles d'apporter à l'analyse des précisions d'ordre qualitatif sur des similitudes éventuelles entre PME ou au contraire sur des hétérogénéités.

Des 57 questions, 45 sont à choix unique et 5 à choix multiple. Le questionnaire élaboré grâce à l'outil d'enquêtes « Microsoft Forms » a été préparé avec une lettre d'accompagnement, adressée aux chefs d'entreprises. Munie d'une note explicative, elle rappelle le contexte et la finalité de l'étude et comporte un engagement formel sur le strict respect de la confidentialité et de l'anonymat, comme cela est de coutume dans ce genre d'enquêtes.

**Figure N°2 : Questions sur les variables de mesure**



Source : Auteurs

**Tableau N°1 : Répartition des questions**

Contingence	Facteur	Questions
organisationnelle	Organisation	7
	Environnement	6
comportementale	Dirigeant	6
	Stratégie de contrôle	6
Tableau de bord et ses caractéristiques		18
Pandémie du Covid 19		4
Total des variables		47

**Source : Auteurs**

### 1.2.3. Terrain de recherche

Définir la PME n'est pas un exercice facile et bon nombre de praticiens et d'auteurs le confirment depuis plusieurs décennies. (Torrès, 1999) souligne que la PME ne revêt pas la même signification selon les régions alors que (Fongang, 2014) estime que d'un camp à l'autre, les réponses diffèrent naturellement puisqu'ils ne cherchent pas la définition de la PME pour les mêmes motifs.

Au Maroc la définition de la PME a également évolué en cinquante ans, depuis la Procédure Simplifiée Accélérée de 1972 (PSA) jusqu'à la charte des PME de 2002. Plusieurs acteurs ont contribué à cette évolution : l'Agence Nationale pour la Promotion de la Petite et Moyenne Entreprise (ANPME) rebaptisée Maroc PME, la ligne pilote (1978-1979), le Programme d'Assistance Intégrée (PAI), le code des investissements de 1983 et Bank Al -Maghrib de 1987, pour ne citer qu'eux (Anairi & Radi, 2017).

En vertu de l'article premier de ladite Charte, publiée en septembre 2002 (bulletin officiel n°5036), la PME au Maroc est définie selon trois critères :

1. la gérance ou l'administration, assurée directement par des personnes physiques ;
2. la propriété du capital ou le droit de vote qui ne peut être détenu à plus de 25% ;
3. la taille avec une distinction entre :

- entreprises existantes de plus de deux ans d'ancienneté. Leur effectif doit être inférieur à 200 employés permanents, leur chiffre d'affaires annuel ne doit pas dépasser 75 millions DH HT et/ou leur bilan total limité à 50 millions DH ;
- entreprises nouvelles. Leur programme d'investissement initial doit rester inférieur ou égal à 25 MDH et respecter un ratio d'investissement par emploi inférieur à 250 KDH.

Cette définition jugée quelque peu restrictive et dans laquelle les PME, aux activités intensives en capital, n'étaient pas pris en compte, a été revue par l'ANPME qui en distingue trois types : la TPE au chiffre d'affaires inférieur à 3 millions DH ; la PE au chiffre d'affaires compris entre 3 et 10 millions DH et la ME au chiffre d'affaires compris entre 10 et 175 millions DH.

Un échantillon de 400 PME a été établi pour notre étude, en conformité avec ces critères puis porté, pour des raisons de proximité et de commodités, sur 3 zones territoriales : la région de « Fès-Meknès » comme territoire principal et deux zones auxiliaires : « Rabat-Salé-Kenitra » et « Tanger-Tétouan-Al Hoceima ». 240 PME furent identifiées dans le premier territoire et 80 PME dans chacun des deux derniers, avec la précieuse collaboration des CGEM régionales respectives et l'accord des responsables de ces PME. Muni de sa note explicative, le questionnaire fut ensuite envoyé par courriel, aux adresses desdits responsables, fournies avec la discrétion des Directions de la CGEM, puis récupéré en ligne dûment complété.

#### 1.2.4. Enquête

197 réponses au questionnaire furent reçues sur une période de 3 mois avec des relances régulières faites par email toutes les 3 semaines ; soit un taux de réponse initial de 49,25%. 13 questionnaires n'ont jamais pu être dûment complétés malgré moult relances et s'avérèrent donc inexploitable. La complétude d'autres questionnaires à qui manquaient quelques réponses a été menée au moyen de relances téléphoniques, directement auprès du dirigeant de la PME ou de la personne-ressource recommandée et déléguée par ses soins, ou encore par prise de rendez-vous directe sur le site de la PME. En définitive, 184 questionnaires aux réponses complètes furent traités ; soit un taux de réponse effectif de 46%. Bien entendu ce taux est variable selon la région : 48,57% pour la région « Fès-Meknès » ; 35 % pour « Rabat-Salé-Kenitra » et 25% pour « Tanger-Tétouan-Al Hoceima ».

## 2. Étude

L'intérêt de l'enquête en ligne avec des outils appropriés est de générer une base de données consolidée de l'ensemble des réponses, facile à exploiter dans le cadre d'une étude descriptive ; puis plus tard pour des analyses plus complexes. Pour l'étude descriptive des facteurs de contingence et de la pratique des tableaux de bord dans le contexte PME, quoi de plus normal de présenter les résultats au moyen d'une plateforme évolutive, unifiée pour la business intelligence, elle-même génératrice de tableaux de bord et vivement recommandée pour un tel exercice. Il s'agit en l'occurrence de Microsoft Power BI.

Le dépouillement qui suit des résultats de l'enquête, structure ces derniers selon les 6 variables principales définies plus haut :

- Informations sur l'organisation
- Environnement et mode de fonctionnement
- Style de décision
- Variables de contrôle
- Pratiques de tableaux de bord et la performance
- Impact du COVID-19

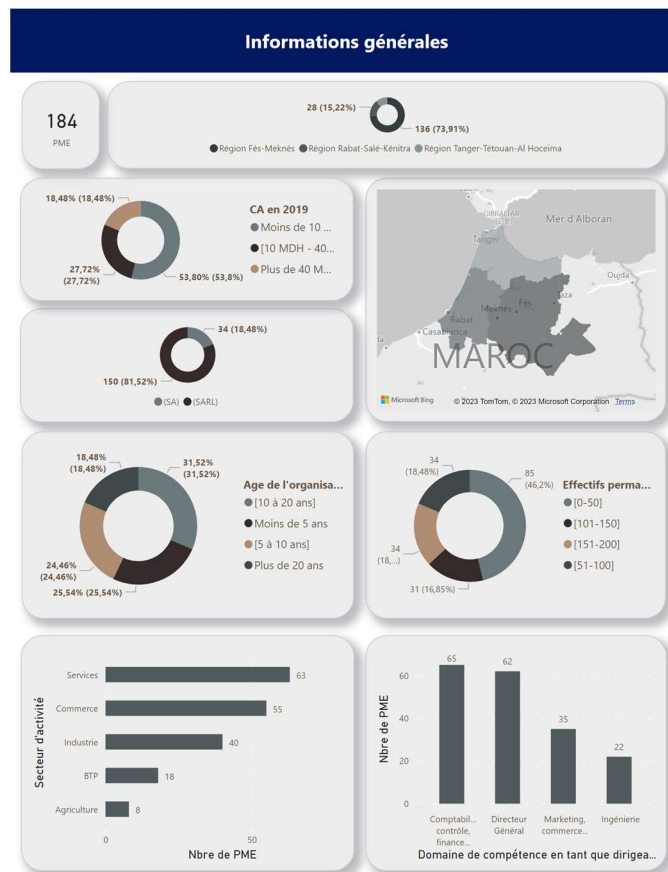
### 2.1. Analyse quantitative des facteurs de contingence et de la pratique des TB

#### 2.1.1. Analyse des facteurs de contingence

##### i. Contingence organisationnelle

La figure N°3 résume l'ensemble des résultats relatifs au premier facteur de contingence « organisation de la PME ».

**Figure N°3 : Informations sur l'organisation**



**Source : Auteurs**

Sur les 184 PME qui ont répondu au questionnaire, 150 sont des Sarl contre seulement 34 SA. Pour près de 54%, le chiffre d'affaires est inférieur à 10 MDH. Il est supérieur à 40 MDH pour 18,5% uniquement. 57% ont plus de 10 ans d'activité et à peine 18,5% ont moins de 5 ans.

S'agissant de leur taille, 46% des entreprises comptent moins de 50 personnes et seulement 17% en ont plus de 150. Quant à la nature de leur Business, 64% opèrent dans les services et activités commerciales, contre 21,75% dans l'industrie ; 10% dans le BTP et le reste ; soit 4,34% dans l'agriculture.

Enfin le profil du dirigeant est dominé à hauteur de 45% des PME par des formations en finances, comptabilité, audit ou commerce et marketing, 12% ont un profil d'ingénieur et le tiers restant se déclarent DG, sans pour autant préciser leur domaine de compétences.

Cette vue d'ensemble sur le volet organisationnel des PME étant faite, leur mode de fonctionnement ainsi que leur environnement furent ensuite minutieusement examinés. La figure N°4 résume l'ensemble des résultats relatifs au second facteur de contingence organisationnelle ; l'environnement et le mode de fonctionnement de la PME.

**Figure N°4 : Environnement et mode de fonctionnement**



Source : Auteurs

Plus de 72% des PME déclarent que leurs fonctions n'en sont que moyennement définies. En revanche, 63% affichent que leurs règlements sont parfaitement définis et seulement 9,24% estiment qu'elles n'en ont pas. De même, 54% des PME disent disposer de procédures parfaitement établies alors que 18,5% avouent ne pas en avoir.

S'agissant des objectifs de performance, plus de 80% des entreprises affirment en posséder ; parfaitement bien identifiés pour 37% d'entre elles et moyennement pour le reste. Néanmoins, 18,5% disent ne pas en avoir.

Les tâches affectées au personnel sont clairement spécifiées pour 63% des PME, de même que les critères de performance. Près de 9,5% disent ne pas les formaliser ; le reste se déclarant ne les définir qu'en partie.

Par ailleurs, sur le plan économique, l'environnement externe des PME, en particulier clients, fournisseurs et concurrents, est jugé dynamique pour 44,57% et fluctuant pour près de 37%. Tout juste, 18,5% le trouvent plutôt stable. Sur le plan technologique, 39% des PME estiment leur environnement externe fluctuant contre 41% qui le trouvent plutôt stable.

Le comportement de la concurrence est perçu par plus de 63% comme étant moyennement prévisible. 9,24% disent le considérer comme parfaitement prévisible alors que 28% avouent être incapable de le prévoir.

Enfin près de 55,5% des PME interrogées pensent que le comportement de leurs clients est moyennement prévisible ; voire faiblement pour 35% d'entre elles.

D'un autre côté, il semble que l'informatisation est assez bien développée dans le fonctionnement des entreprises. En effet, toutes les PME sans exception affirment recourir à l'usage plus ou moins généralisé des outils bureautiques. En revanche, les ERP et PGI avancés ne sont fréquemment utilisées que pour 9,33% et près de 59% disent n'en recourir que rarement.

S'agissant des autres logiciels de consolidation, là encore à peine 15% des PME les utilisent souvent, contre 46,2% qui n'en possèdent pas.

Un focus sur les outils informatisés de planification budgétaire montre que près de 48% des PME en font usage et 28% régulièrement ; s'agissant tout particulièrement des outils de Business Intelligence et d'informatique décisionnelle, près de 54% des PME assurent ne pas en avoir contre à peine 9,24% qui annoncent les utiliser souvent.

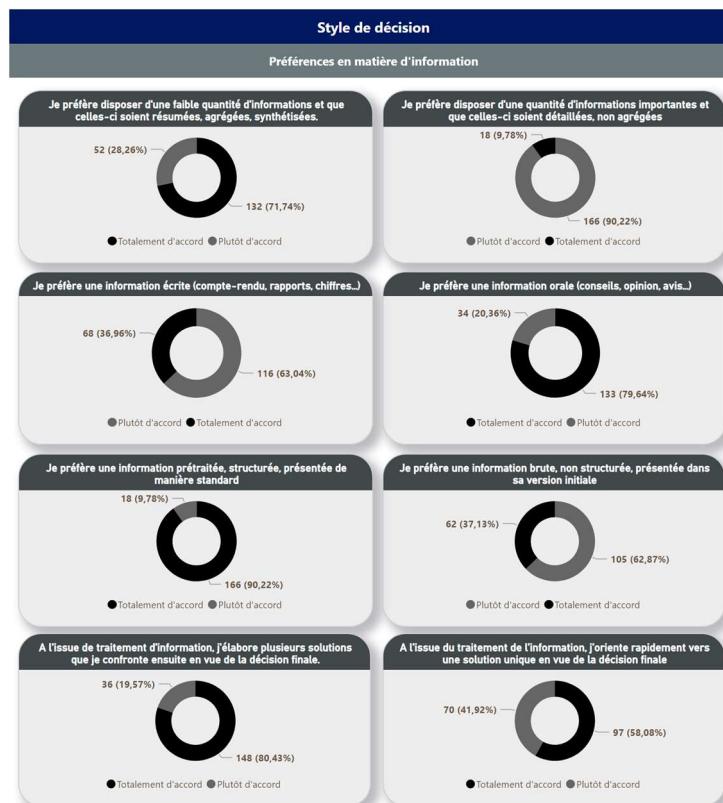
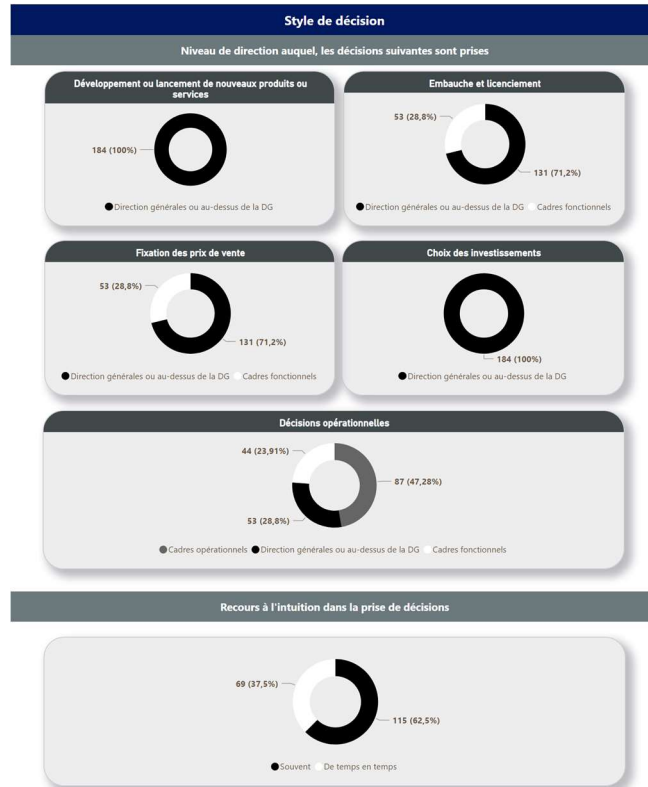
## ii. Contingence comportementale

Le dirigeant et le style de décision furent le premier facteur à analyser de cette contingence, les relations dirigeant/collaborateurs constituent l'un des centres d'intérêt majeurs dans cette enquête. La figure N°5 résume l'ensemble des résultats relatifs au facteur de contingence comportementale ; style de décision.

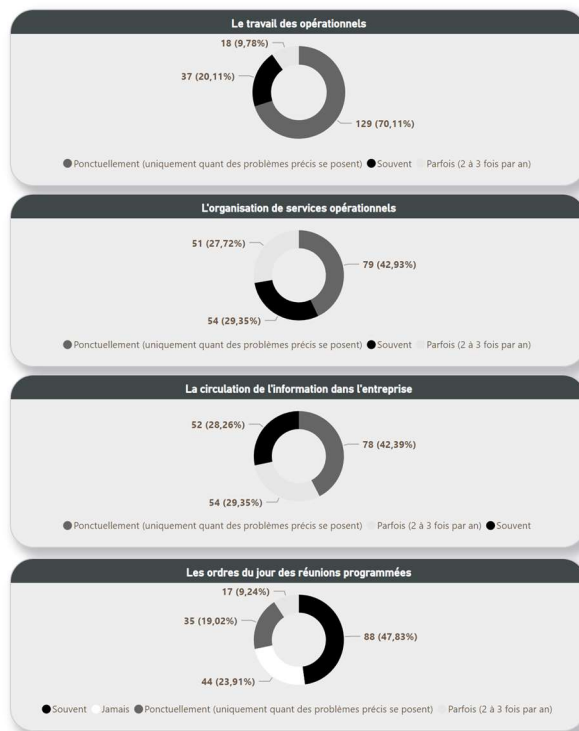
**Figure N°5 : style de décision.**

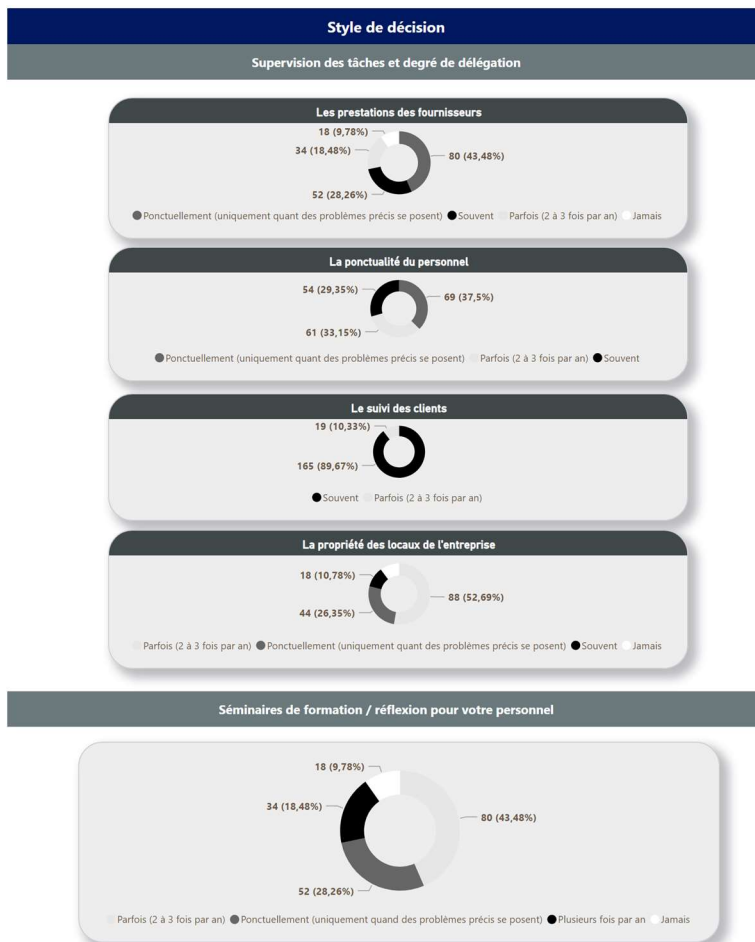






**Style de décision**  
Supervision des tâches et degré de délégation





**Source : Auteurs**

Ainsi, plus de 63% des dirigeants déclarent participer aux prises de décision ; mais 9,24% disent ne pas le faire du tout. De même, plus des trois quarts des dirigeants disent consulter au préalable leurs collaborateurs avant de décider.

Inversement, plus de 73% des chefs d'entreprises souhaitent être consultés par leurs collaborateurs dans la mise en œuvre des décisions prises et plus de 57% d'entre eux estiment que leurs collaborateurs doivent prendre eux-mêmes leurs décisions, dans leurs domaines respectifs de responsabilité. La hiérarchisation de la prise de décision dans les PME interrogées est relativement bien identifiée ; elle est prise exclusivement par le dirigeant en ce qui concerne le choix des investissements ou encore le développement et/ou le lancement de nouveaux produits ou services. En revanche, elle est plus ou moins partagée pour le reste. Ainsi, pour fixer les prix de vente des produits et services, la décision est prise par le dirigeant pour plus de

71% des cas et de même pour l'embauche du personnel ou son licenciement ; le reste étant plutôt du ressort des cadres fonctionnels. Quant aux décisions d'ordre opérationnel, elles sont prises par les cadres opérationnels pour 47% des PME et pour 24% par les cadres fonctionnels ; les décisions pour le reste étant à la charge du dirigeant. Enfin, ce dernier dit avoir souvent recours à son intuition dans ses prises de décision pour 62,5% des PME répondantes et de temps en temps pour le reste.

L'information et sa circulation sont une autre dimension prise en compte dans cette enquête consacrée au style de décision. La quasi-totalité des dirigeants souhaitent disposer d'une information agrégée et résumée et plus de 90% rechignent à accepter de l'information trop détaillée. De même, la plupart d'entre préfèrent une information orale, formalisée en conseils et points de vue, plutôt que transcrite en compte rendus, rapports et autres supports écrits ; puis généralement prétraitée et bien structurée plutôt que brute et non pertinente. Dans plus de 80% des PME, les dirigeants s'accordent à dire que l'élaboration de leurs scénarii et leur prise de décision s'appuie fortement sur cette information et dans presque 58% des cas, celle-ci est exploitée pour la prise d'une décision unique, sans d'autres alternatives.

Pour boucler cette partie de l'enquête sur le style de décision, les PME furent aussi interrogées sur leur supervision des tâches affectées et le degré de délégation. Ainsi, 70% des dirigeants affirment n'intervenir que ponctuellement dans la supervision du travail des opérationnels, contre 20% qui le font souvent. 43% déclarent participer ponctuellement à l'organisation des services opérationnels et plus de 29% y interviennent souvent.

42% des chefs d'entreprise disent superviser ponctuellement la circulation de l'information alors que 28% y procèdent souvent. 48% des dirigeants confirment leur supervision de l'ordre du jour des réunions et 42% avancent ne la faire que rarement sinon jamais.

Par ailleurs, 44,5% des dirigeants délèguent aux cadres fonctionnels la supervision des prestations des fournisseurs mais 29% disent s'en charger personnellement. Le contrôle de la ponctualité du personnel est assez partagé selon les PME, entre l'équipe dirigeante et les cadres fonctionnels et opérationnels.

Le suivi des clients est souvent directement supervisé par le DG dans près de 90% des PME interrogées alors que la maintenance et la propreté des locaux, déléguées aux services dans presque 70% des cas. Enfin, 18,5% des PME déclarent organiser souvent des séminaires de réflexion ou de formation pour le personnel et 38% avouent ne le faire que ponctuellement sinon jamais.

Second facteur de contingence à être analysé dans cette enquête est la stratégie et le contrôle. La figure N°6 résume l'ensemble des résultats relatifs au second facteur de contingence comportementale ; la stratégie de contrôle.

**Figure N°6 : Stratégie de contrôle**



Source : Auteurs

42% des PME disent adapter la différenciation comme stratégie, contre 10% qui préfèrent la domination par les coûts. Les 47% restants optent pour la focalisation comme solution hybride.

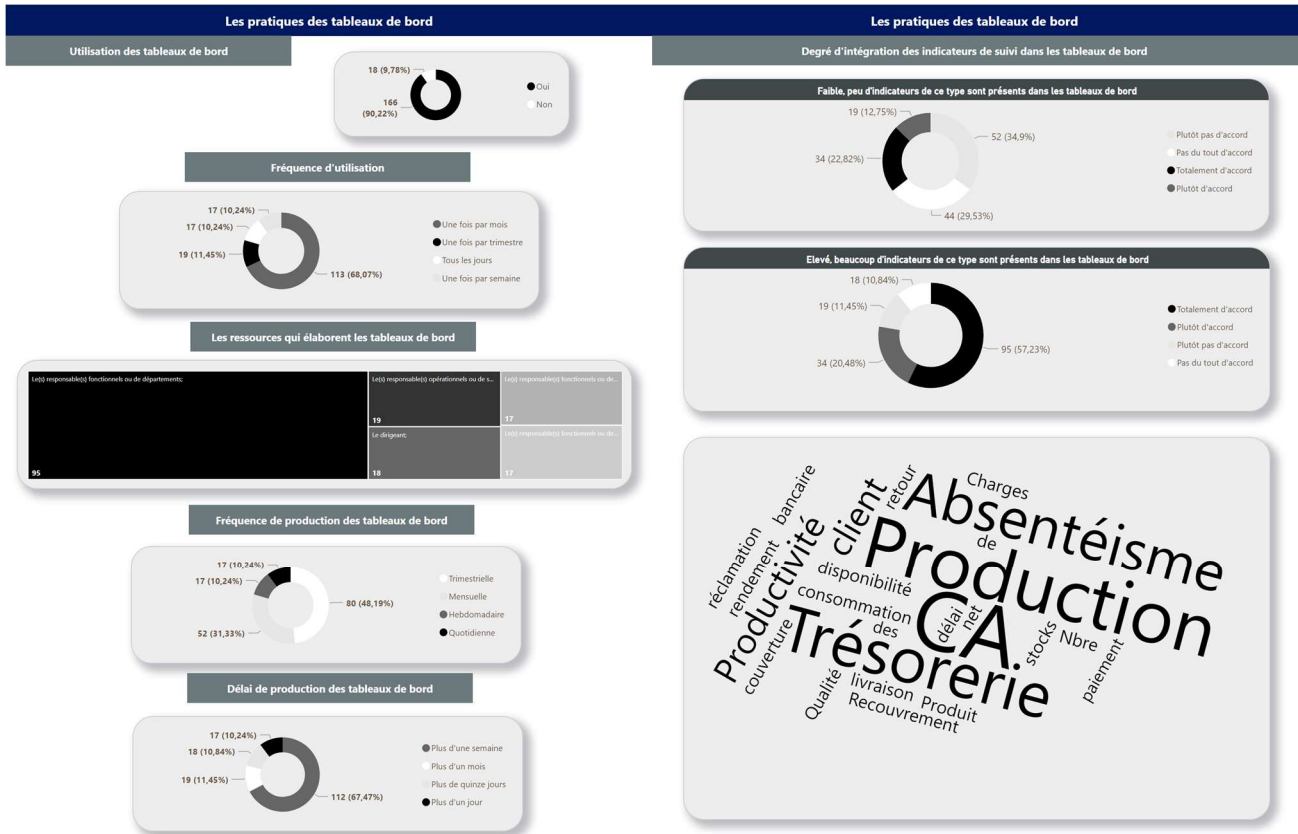
56,5% des PME disent disposer d'un budget annuel et 47% affirment exploiter les données budgétaires mensuellement, contre 9% qui affichent une exploitation hebdomadaire. Les 44% qui restent ne les utilisent que rarement sinon jamais.

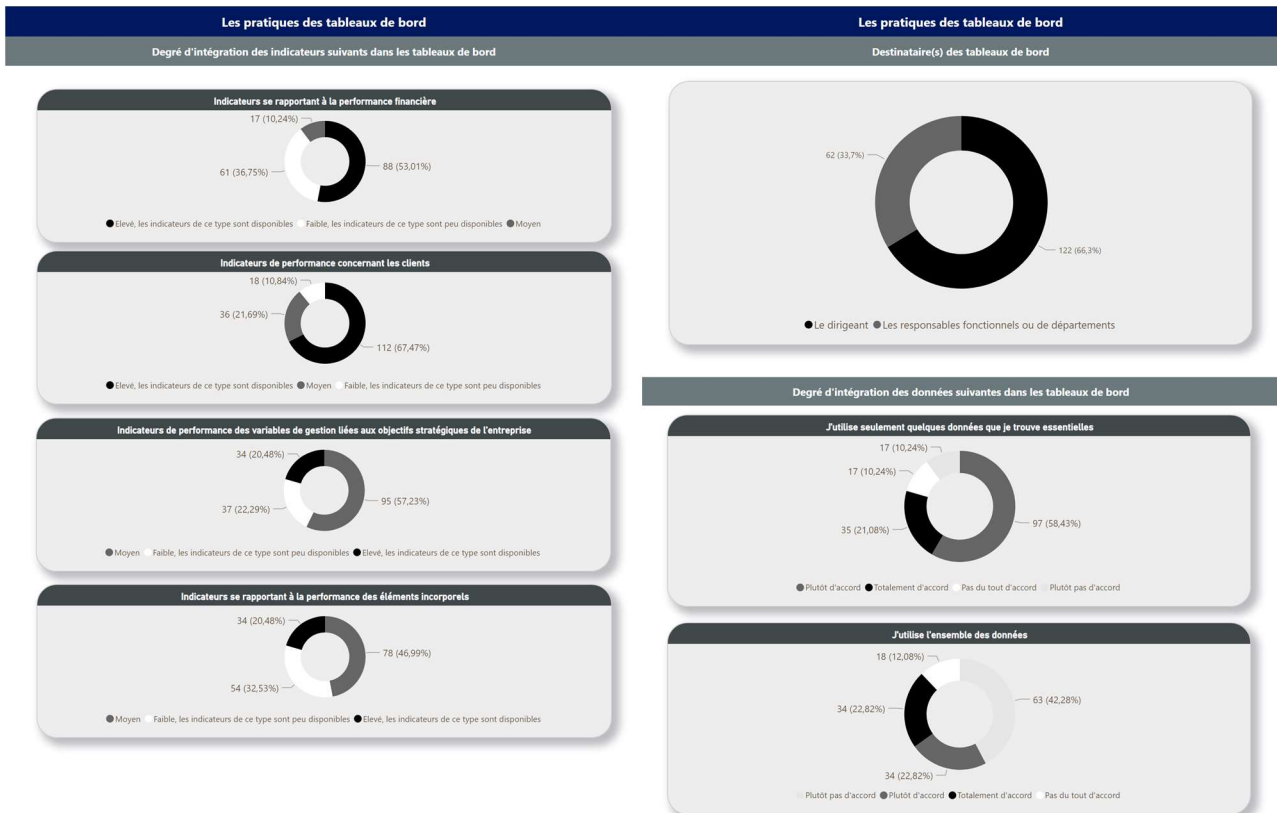
Pour les PME disposant d'un budget, presque 57% des PME affirment que celui-ci couvre l'ensemble des fonctions de l'entreprise, contre les 43% restants dont le budget ne couvre qu'en et une seule fonction. Enfin, 63% des PME ne recourent nullement à l'usage de la méthode ABC des coûts et pour celles qui l'utilisent, à peine 20% le font souvent et autant, ponctuellement. En fait, 60% des entreprises utilisatrices de cet outil ne le font qu'occasionnellement.

### **2.1.2. Analyse de la pratique des TB**

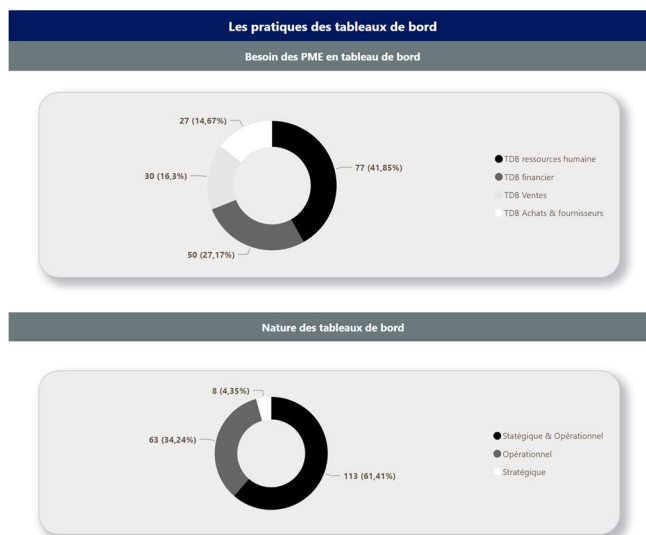
Parmi les 184 PME interrogées sur cette pratique, 166 déclarent faire usage des tableaux de bord ; soit 90%. Ce résultat inattendu au vu d'études similaires consacrées au sujet, même les plus récentes, dénote d'une transformation de taille dans le mode de fonctionnement et de management opéré par les PME marocaines. La transformation digitale conséquente à la pandémie du COVID 19 a sans aucun doute participé à ce changement pour le moins révélateur. La figure N°7 résume l'ensemble des résultats relatifs à la pratique des TB.

**Figure N°7 : Pratique des tableaux de bord**









Source : Auteurs

68% des PME disent utiliser ces tableaux de bord mensuellement et seulement 10% en font un usage quotidien. La production des TB est trimestrielle pour 48% des PME, mensuelle pour à

peu près le tiers ; 10% déclarant les établir quotidiennement. Les deux tiers des entreprises s'accordent à dire que l'élaboration de leur TB prend une semaine. Pour le tiers restant cette durée est soit d'un jour ; soit d'un mois. Pour près des trois quarts des PME, les responsables fonctionnels sont les principaux développeurs de ces TB et seulement 11% des dirigeants disent les élaborer eux-mêmes.

Nous avons tenté d'identifier auprès des 166 PME concernées, les principaux indicateurs mentionnés dans leur TB. Plus des trois quarts s'accordent à avancer comme principaux indicateurs de suivi et par ordre d'importance, le chiffre d'affaires, la production, la trésorerie, l'absentéisme, la productivité et la clientèle. Il en va de même pour les indicateurs prévisionnels dont les plus significatifs sont dans l'ordre, le seuil de rentabilité, la trésorerie, le chiffre d'affaires, le budget et les résultats d'exploitation.

S'agissant des données intégrées aux TB, près de 70% des PME disent disposer plus ou moins facilement des données financières et quantitatives de leurs entreprises. Il en va de même pour les données externes. En revanche, la quasi-totalité des PME déclarent disposer des données quantitatives non financières à intégrer au TB. Plus précisément, les indicateurs se rapportant à la performance s'avèrent accessibles pour 63% des PME. Ceux concernant les clients sont également disponibles pour près de 90%. Ceux associés aux objectifs stratégiques libres d'accès pour 88% et enfin ceux se rapportant à la performance des éléments incorporels pour près de 68%.

D'autre part, les deux tiers des PME affirment que le dirigeant en est le, principal destinataire ; puis les responsables fonctionnels pour le tiers restant ; l'utilisation faite des données de ces TB est en général partielle pour à peu près 80% des PME, même si approximativement 46% disent les exploiter en totalité.

Au regard des objectifs de la PME, cette fréquence d'exploitation dépend pour beaucoup de l'objectif : 53% des PME les utilisent souvent pour s'informer sur les résultats de leur entreprise ou pour anticiper la situation de périodes à venir ; mais plus de 88% disent ne les utiliser que ponctuellement pour contrôler à distance le travail du personnel.

68% déclarent s'en référer pour le suivi et le contrôle des performances de leur PME et, le cas échéant, prendre des mesures correctives. En revanche, 58% d'entre elles affirment les utiliser occasionnellement pour expliciter et communiquer au personnel ou encore pour le responsabiliser et le motiver et 21% disent ne le faire que ponctuellement.

Sur un autre registre, 79% des PME s'accordent à dire que les données sont majoritairement, sinon totalement fiables contre 10% qui doutent de cette fiabilité. De même, plus des trois quarts estiment que ces données sont claires et compréhensibles de tous ; mais 10% remettent en cause une telle affirmation. Près du tiers des PME trouvent les données moyennement interprétables et près de 78% pensent que les TB sont rentables, comparés au cout et temps investis dans leur élaboration et se disent satisfaits de les pratiquer.

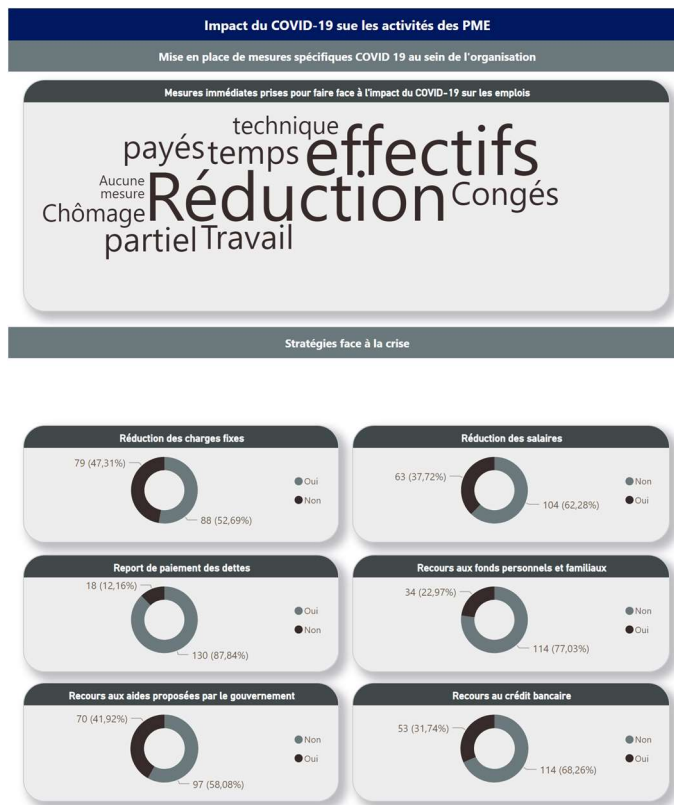
Les TB les plus demandés sont ceux relatifs aux RH pour 42% des PME, puis les TB d'ordre financier pour 27% ; ceux des ventes pour 16% et enfin ceux afférents aux achats et fournisseurs pour 15%. Enfin pour près des deux tiers des entreprises, les TB produits sont hybrides et combinent des objectifs opérationnels et stratégiques.

### 2.1.3. Impact COVID

La figure N°8 résume l'ensemble des résultats relatifs à l'impact du Covid 19 sur la PME.

**Figure N°8 : Impact du Covid 19**





Source : Auteurs

La quasi-totalité des entreprises interrogées disent avoir été fortement impactée par la pandémie du Covid 19. Pour plus de 90% des PME, les principaux domaines affectés sont par ordre décroissant d'importance, le chiffre d'affaires, la trésorerie, la rupture de leurs stocks et les difficultés d'approvisionnement de sorte que ces PME furent obligées de réduire ou de suspendre momentanément leur activité et 48% d'entre elles ont dû l'arrêter carrément.

D'autre part, le tiers des PME fut forcé de développer de nouvelles activités et plus de la moitié a recouru à la numérisation pour maintenir son activité. Enfin, à peu près les deux tiers des PME sont passés au télétravail. Par ailleurs, des mesures immédiates en faveur du maintien de l'emploi furent prises par la grande majorité des PME et concernaient par ordre d'importance décroissant, la réduction d'effectifs, le travail à temps partiel, les congés payés et la mise au chômage. 53% des PME ont tenté d'abaisser leurs charges fixes et 35% ont réduit les salaires. 42% ont dû recourir au report de paiement de leurs dettes et 23% ont puisé dans leurs fonds

propres, personnels ou familiaux. Enfin 42% des PME se sont orientés vers les aides proposées par l'Etat et à peu près le tiers a souscrit à des prêts bancaires.

## **2.2. Synthèse des résultats**

### **2.2.1. Contingence organisationnelle**

Plus de 80% des PME sont des Sarl et ont plus de 5 ans, avec un chiffre d'affaires inférieur à 40 MDH et un effectif de moins de 150 personnes et opèrent dans les services, le commerce ou l'industrie. Elles déclarent par ailleurs avoir fixé des objectifs de performance et estiment leur environnement économique dynamique ou fluctuant. Plus des deux tiers avancent que leurs fonctions sont moyennement identifiées mais que leurs règlements sont parfaitement définis. De même pour la clarté des tâches de leur personnel et de leurs spécificités, et plus de la moitié affirment disposer de procédures bien établies. Plus des deux tiers aussi indiquent affronter une concurrence au comportement moyennement prévisible tandis que celui des clients l'est tout autant, pour plus de la moitié des PME. Enfin, même si l'usage de l'informatique est généralisé dans la plupart des PME, le recours aux ERP et PGI, aux logiciels de planification budgétaire ou encore aux outils de consolidation reste limité pour plus de la moitié.

### **2.2.2. Contingence comportementale**

Plus des deux tiers des dirigeants participent aux prises de décision, souhaitent être consultés pour leur mise en œuvre, par leurs collaborateurs et pensent que ces derniers doivent eux-mêmes prendre leurs propres décisions dans leurs domaines de responsabilité. Dans plus des deux tiers des PME, la hiérarchisation de cette prise de décision est bien identifiée, qu'il s'agisse de décisions d'ordre fonctionnel ou opérationnel. Quant à l'information, la grande majorité des dirigeants préfèrent qu'elle soit succincte et condensée, prétraitée, bien structurée et plutôt formalisée oralement, et reconnaissent en faire usage dans leur prise de décision. Mais en même temps, à peu près les deux tiers des DG avouent pour ce faire recourir souvent à leur intuition.

Pour la supervision des tâches et leur délégation, là encore plus des deux tiers des dirigeants interviennent peu dans la supervision du volet opérationnel ou de la circulation de l'information et délèguent ces tâches aux cadres fonctionnels principalement. En revanche, la supervision de la relation « clients » et leur suivi sont majoritairement effectués par le dirigeant. Enfin, un peu

moins de la moitié des PME disent adopter une stratégie mixte, combinant différenciation et domination par les coûts et un peu plus de la moitié déclarent disposer d'un budget destiné à couvrir l'ensemble des fonctions de l'entreprise.

### **2.2.3. Pratique des tableaux de bord**

Pour les entreprises interrogées qui pratiquent les TB soit 90%, les deux-tiers les utilisent mensuellement et leur élaboration est confiée majoritairement aux cadres fonctionnels. La disponibilité des données intégrées à ces TB ainsi que leur accessibilité sont confirmées par plus des deux tiers des PME, qu'il s'agisse de données financières, quantitatives, celles relatives aux clients et aux éléments incorporels ou encore aux objectifs stratégiques. Le dirigeant en est généralement le principal destinataire, pour à peu près les deux tiers des entreprises, mais l'exploitation qui en est faite dépend pour beaucoup de l'objectif escompté : faible pour le contrôle à distance du personnel, moyenne pour s'informer sur les résultats de l'organisation et élevée pour le suivi et le contrôle de la performance. Enfin, la fiabilité et la rentabilité des TB, au regard de leur coût de réalisation, sont jugées satisfaisantes pour à peu près 80% des PME ; les TB produits étant souvent hybrides, pour près des deux tiers, combinant objectifs stratégiques et opérationnels.

Les éléments pertinents à retenir de cette analyse sont résumés comme suit :

### **2.3. Formulation des hypothèses**

De cette présentation succincte et agrégée de l'analyse descriptive, il est clair que les PME objets de l'enquête pratiquent majoritairement les tableaux de bord en recourant à une diversité d'indicateurs et expriment globalement leur satisfaction à l'égard d'une telle pratique, qu'elles jugent malgré tout rentable, comparativement au temps et au coût investis pour leur production. Précisément, pour réaliser ces TB et en assurer le suivi, les PME exploitent des données jugées pour l'essentiel, disponibles, fiables et accessibles. De notre analyse, les principales variables des TB, retenues comme adéquates sont regroupées dans le tableau N°2.

**Tableau N°2 : Caractéristiques des TB mises en évidence par les PME et le pilotage de leur performance**

Caractéristiques des tableaux de bord	Pilotage de la performance par les TB
Nature et diversité des indicateurs	Niveau d'utilisation
Disponibilité et fiabilité des données	Niveau d'exploitation
Interprétabilité	Seuil de rentabilité
	Taux de Satisfaction

**Source : Auteurs**

Mais en même temps, les nombreuses informations pertinentes, récoltées auprès des PME sur les facteurs de contingence dénotent de l'intérêt grandissant accordé à ces facteurs dans le mode de fonctionnement et de Management de ces entités. Le tableau N°3 en reprend les plus significatives.

**Tableau N°3 : Principales contingences impactant la pratique des TB dans les PME interrogées**

Contingence organisationnelle	Contingence comportementale
Taille	Style de décision
Age	Supervision
Secteur d'activité	Information
Profil du dirigeant	Stratégie
Environnement concurrentiel	
Attentes des clients	
Informatisation	

**Source : Auteurs**

Dès lors, il serait raisonnable de s'interroger sur le niveau d'impact de ces contingences quant à la pratique des TB par ces PME ainsi que leur pilotage. Partant, nous nous proposons d'envisager à ce stade un certain nombre d'hypothèses qu'il conviendrait de formuler en vue d'en vérifier la plausibilité, notamment au moyen d'une analyse multifactorielle plus poussée, d'ordre prédictif ou confirmatoire. Celle-ci constituerait de fait une perspective originale et intéressante pour la poursuite de ce travail de recherche.

Voici les 6 hypothèses que nous estimons utile de pouvoir confirmer au moyen d'une méthode comme celle, par exemple, des moindres carrés partiels, communément appelé PLS (*Partial Least Squares*) :

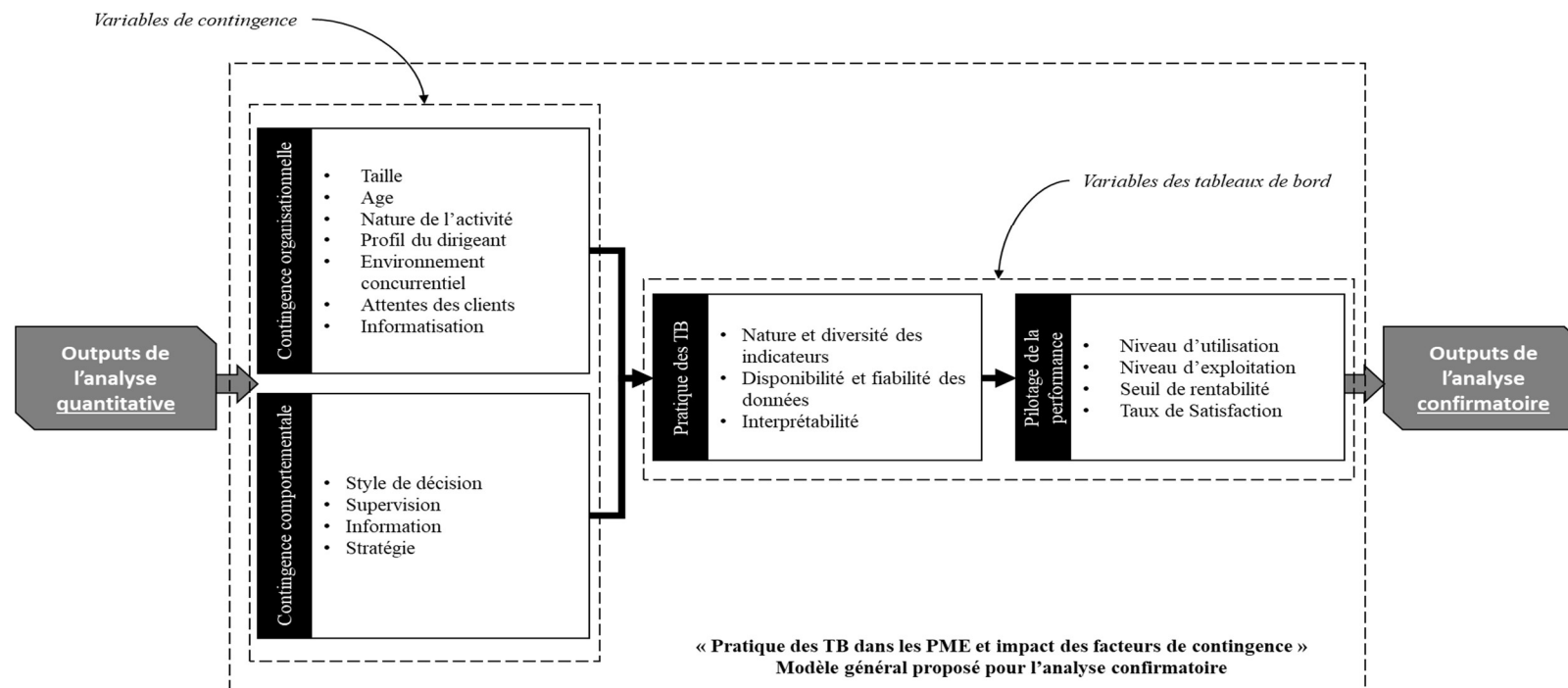
1. Les tableaux de bord utilisés par les PME seraient d'autant plus complexes que les contingences organisationnelles sont bien prises en compte.
2. Les tableaux de bord utilisés par les PME seraient d'autant plus complexes que les contingences comportementales sont bien prises en compte.
3. La complexité des tableaux de bord utilisés par les PME serait le fruit de la combinaison de contingences à la fois organisationnelles et comportementales ?
4. Le pilotage de la performance par les TB serait d'autant plus significatif que leurs caractéristiques sont utilisées et bien utilisées par les PME
5. Le pilotage de la performance par les TB serait d'autant plus pertinent que les données qui leur sont intégrées sont riches, fiables et accessibles.
6. Le pilotage de la performance par les TB serait d'autant plus révélateur que la satisfaction tirée de leur exploitation par les PME est grande.

Bien entendu, d'autres méthodes d'analyse peuvent également servir à cette fin, telles que l'analyse en composantes principales ou encore les modèles d'équations structurelles à variables latentes. Quel qu'il en soit, l'essentiel est de produire pour une telle analyse un modèle général et consolidé de l'ensemble des variables représentatives. Compte tenu des éléments de l'enquête qui précèdent et des principales caractéristiques mise en évidence, le modèle proposé est illustré par la figure ci-après (cf. Figure N°9).

Celui-ci s'appuie sur les résultats de l'étude les plus saillants en particulier, et fait appel à un traitement de données approprié, au moyen du logiciel Smart PLS, particulièrement recommandé pour ce genre d'analyses. Ses outputs en cours de traitement et de validation apporteront les éléments de confirmation ou d'infirmerie des hypothèses émises et ces conclusions feront l'objet d'un nouvel article dans les prochaines semaines.



**Figure N°9 : Pratique des TB dans les PME et impact des facteurs de contingence / modèle général proposé pour l'analyse confirmatoire**



Source : Auteurs

## Conclusion

Dans cet article, nous avons tenté au moyen d'une étude quantitative, d'apporter des éléments de réponse à la manière dont les facteurs de contingence en contrôle de gestion impactent la pratique des tableaux de bord dans les PME marocaines. Ce travail se réfère d'abord à une large revue de littérature consacrée au sujet et publiée auparavant. Il s'appuie sur une enquête de terrain menée auprès de 400 PME marocaines et à laquelle 184 entreprises ont apporté des réponses tout à fait exploitables.

L'enquête met en évidence la prise en compte substantielle par les PME de nombreux facteurs de contingence, à la fois d'ordre organisationnel et comportemental, et révèle tout l'intérêt qu'elles accordent désormais à ces facteurs dans leur mode de fonctionnement et de gestion.

Parallèlement, l'analyse confirme la pratique des tableaux de bord par la majorité de ces PME qui intègrent à la fois une multitude et une diversité d'indicateurs et expriment globalement leur satisfaction à l'égard d'une telle pratique.

La rentabilité d'une telle pratique, en comparaison avec temps et le coût de leur production est également avérée par bon nombre des PME. Quant aux données intégrées ou exploitées par les parties prenantes, elles sont jugées pour l'essentiel, disponibles, fiables et accessibles.

S'il est un fait que la manière dont plusieurs contingences impactent cette pratique est bien établie, la mise en évidence de celle-ci dans le pilotage de leur performance reste à confirmer. C'est précisément l'objet de l'analyse confirmatoire annoncée qui devrait vérifier la plausibilité des six hypothèses émises parant d'un modèle général présenté à la fin de cette publication.

Cette étude qui devra conduire à la soumission d'un prochain article constitue une perspective intéressante pour les chercheurs qui souhaiteraient se lancer dans des recherches similaires.

## BIBLIOGRAPHIE

- Anairi, F., & Radi, S. (2017). Sources de financement des petites et moyennes entreprises (PME) et contraintes de survie. *European Scientific Journal*, 13(25), 318.
- Chapellier, P., & Mohammed, A. (2010). *LES PRATIQUES COMPTABLES DES DIRIGEANTS DE PME SYRIENNES DANS UN CONTEXTE DE LIBERALISATION DE L'ECONOMIE*.
- Chiapello, E., & Delmond, M.-H. (1994). Les tableaux de bord de gestion, outils d'introduction du changement. *Post-Print*, Article hal-00680079. <https://ideas.repec.org/p/hal/journal/hal-00680079.html>
- Fongang, D. (2014). *La PME en Afrique : Essai d'une définition commune*. 1-161.
- Hodges, H. E., & Kent, T. W. (2006). *IMPACT OF PLANNING AND CONTROL SOPHISTICATION IN SMALL BUSINESS*. 17(2).
- Julien, P.-A., & Carriere, J.-B. (1994). L'efficacité des PME et les nouvelles technologies. *Revue d'économie industrielle*, 67(1), 120-134. <https://doi.org/10.3406/rei.1994.1512>
- Meyssonier, F., & Zawadzki, C. (2008). L'introduction du contrôle de gestion en PME : Étude d'un cas de structuration tardive de la gestion d'une entreprise familiale en forte croissance. *Revue internationale P.M.E. Économie et gestion de la petite et moyenne entreprise*, 21(1), 69-92. <https://doi.org/10.7202/038003ar>
- Raymond, L., Bergeron, F., & Blili, S. (2005). The Assimilation of E-business in Manufacturing SMEs : Determinants and Effects on Growth and Internationalization. *Electronic Markets*, 15(2), 106-118. <https://doi.org/10.1080/10196780500083761>
- Santin, S., & Caillie, D. van. (2008). *LE DESIGN DU SYSTÈME DE CONTRÔLE DE GESTION DES PME : UNE QUÊTE DE STABILITÉ ADAPTATIVE*. CD Rom. <https://shs.hal.science/halshs-00525973>
- St-Pierre, J., Janssen, F., Julien, P.-A., & Therrien, C. (2005). *Les facteurs de croissance des PME manufacturières sur les marchés locaux ou internationaux*. IXes Journées scientifiques du Réseau Entrepreneuriat de l'AUF. <https://hal.science/hal-01703469>
- Tahrouch, M., & Chahdi, T. O. (2023). Contrôle de gestion et performance dans le contexte PME : Revue de littérature. *Revue Du Contrôle, de La Comptabilité et de l'audit*, 7(2), Article 2. <https://doi.org/10.5281/zenodo.8137275>

Torrès, O. (2000). *Du rôle et de l'importance de la proximité dans la spécificité de gestion des PME.*

Torrès, O. (1999). *les PME* (p. 51). Paris: Flammarion.

Wtterwulghe, R. (1998). *La PME: une entreprise humaine.* De Boeck Supérieur.

*Bulletin-officiel-N°-5036.pdf.* (s. d.). Consulté 21 juillet 2023, à l'adresse <https://miepeec.gov.ma/wp-content/uploads/2019/11/Bulletin-officiel-N%C2%B0-5036.pdf>