

L'effet des caractéristiques intrinsèques des entreprises sur l'usage des outils de pilotage : cas des PME en Côte d'Ivoire.

The effect of the intrinsic characteristics of enterprise on the use of management tools: the case of SMEs in Côte d'Ivoire.

TUO Katiénéfoa Seydou

Enseignant-chercheur

Unité de formation et de recherche des sciences économiques et de Gestion

Université Félix Houphouët-Boigny

Laboratoire des sciences des organisations (LSO)

Côte d'Ivoire

Date de soumission : 12/05/2024

Date d'acceptation : 22/07/2024

Pour citer cet article :

TUO. K. S. (2024) « L'effet des caractéristiques intrinsèques des entreprises sur l'usage des outils de pilotage : cas des PME en Côte d'Ivoire », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 8 : Numéro 2 » pp : 392- 420

Résumé

Face à la problématique de l'adoption et l'appropriation des outils de gestion dans les petites et moyennes entreprises dont la contribution aux économies reste fondamentale, nous objectivons d'étudier l'influence des caractéristiques intrinsèques de la PME sur les formes que prennent les tableaux de bord en contexte PME. Une posture hypothético-déductive à travers une étude qualitative sur 25 dirigeants et membres d'équipe dirigeante de petites et moyennes entreprises suivie d'une étude quantitative sur 98 PME a été opérée. Plusieurs formes de tableaux de bord ont été identifiés avec leurs faiblesses. Les résultats au moyen d'une régression linéaire multiples indiquent l'influence significative de la proximité sur l'usage des tableaux de bord et invitent à considérer avec prudence le facteur taille dans l'usage des outils de pilotage en contexte d'entreprise de taille réduite. Les dirigeants de ces entreprises doivent faire usage d'outils « *taillés sur mesure* » que d'outils « *prêt à porter* ».

Mots clés : Caractéristiques intrinsèques- petites et moyennes entreprise- outils de pilotage – tableau de bord – contingence.

Abstract

Faced with the problem of the adoption and appropriation of management tools in small and medium-sized enterprises whose contribution to economies remains fundamental, we aim to study the influence of the intrinsic characteristics of the SME on the using of dashboards in an SME context. A hypothetico-deductive posture through a qualitative study on 25 SME followed by a quantitative study on 98 SMEs was carried out. Several forms of dashboards have been identified with their weaknesses. The results using multiple linear regression indicate the significant influence of proximity on the use of dashboards and invite careful consideration of the size factor in the use of management tools in the context of a large company. scaled down. The leaders of these companies must use “tailor-made” tools rather than “off-the-shelf” tools.

Keywords : Intrinsic characteristics - small and medium-sized businesses - management tools - dashboard - contingency.

Introduction

Les micros, petites et moyennes entreprises (MPME) représentent 90% des entreprises, 60% à 70% des emplois et 50% du produit intérieur brut (PIB) dans le monde. Elles contribuent aux économies locales et nationales et au maintien des moyens de subsistance, en particulier pour les travailleurs pauvres, les femmes, les jeunes et les groupes en situation de vulnérabilité¹. Elles rencontrent d'énormes difficultés (accès aux ressources, renforcement de capacité, facteurs tant externes qu'internes). Elles ont besoin des outils de gestion pour prospérer au même titre que les grandes entreprises (Tachoula, 2019).

L'usage des outils de gestion dans ces entreprises entraîne la réactivité organisationnelle et permet de suivre la performance dans sa globalité (Nobre, 2001 ; Germain, 2006). Le pouvoir prédictif, réactif et tourné vers le long terme des outils de pilotage serait bénéfique pour les petites et moyennes entreprises (PME) africaines (Takoudjou et al, 2018) dont les études sont encore éparpillées et peu nombreuses (Meyssonier & Bampoky, 2012).

Plus de dix ans après les études de Germain (2001, 2004, 2005, 2006) et ceux de Nobre (2001), il est nécessaire de questionner à nouveau les pratiques de tableaux de bord dans ces organisations. Dans la mesure où les outils de gestion s'apparentent à des systèmes vivants: ils naissent, sont adoptés et meurent avec le temps (Wade & Dieng, 2019 ; Lorino, 2002). En plus ces outils constituent des « *dispositifs d'aide à la maîtrise de la gestion et la réduction de la probabilité de faillite* » (Dieng & Diop, 2023).

Les travaux existants (Gandaho, 2007 ; Feudjo & Tchankam, 2013 ; Konaté, 2016 ; Aka, 2016 ; Dognon, 2016 ; Baidari, 2005 ; Wade & Dieng, 2019 ; Wade & Diouf, 2021 ; Bampoky & Meyssonier, 2012 ; Ngantchou, 2008, 2013, 2016 ; Ngongang, 2013 ; Deguos & Souleymanou, 2017 ; Ndjetchou, 2016 ; Boubakary, 2016 ; Takoudjou Nimpa et al, 2018 ; Takoudjou Nimpa & Teulon, 2018 ; Diop, 2018 ; Flan et al, 2022 ; Dieng et Diop, 2023) font l'inventaire des outils de contrôle de gestion utilisés dans les entreprises, la production et l'utilisation de données de gestion, l'influence de certains facteurs de contingence sur les outils de contrôle de gestion dans leur ensemble, la manipulation comptable et les nouvelles réformes liées au référentiel comptable OHADA, la perception de l'applicabilité du balanced scorecard, le calcul des coûts, le coaching.

L'on note un déficit quant à la relation entre les caractéristiques intrinsèques de ces entreprises et l'usage des outils du contrôle de gestion. En effet, la complexité des outils de gestion au moyen de leur conception, implémentation et usages nécessite des singularités.

¹ [Journée des micro-, petites et moyennes entreprises | Nations Unies](#) consulté le 29/09/2023

Cette problématique est appréhendée par la question de recherche : Les caractéristiques intrinsèques des PME influencent-elles l'usage des outils de gestion ?

La présente étude a pour but d'étudier l'influence des caractéristiques intrinsèques de la PME sur les formes que prennent les tableaux de bord en contexte PME.

L'article est structuré en quatre (4) parties dont la première mobilise la littérature en mettant en exergue les caractéristiques intrinsèques des PME (1), les fondements théoriques et la formulation des hypothèses (2). La seconde spécifie la méthodologie et la dernière présente et la compréhension empirique au sein des PME étudiées.

1. Revue de la littérature

Cette section présente une revue sur la définition des PME et leurs caractéristiques intrinsèques. Les fondements théoriques et les hypothèses sont également mis en avant.

1.1.Approche définitionnelle des PME.

La définition de la PME est relative. Les PME sont définies selon les auteurs, leurs champs et objet d'étude et selon les pays (Julien & Marchesnay, 1988 ; Chapellier, 1997 ; Abi-Azar, 2005 ; Commission de l'Union Européenne, 2006 p 5 ; Takoudjou Nimpa et al, 2018). Il n'existe pas de définition unique scientifique de l'objet « PME ». Cependant ces définitions laissent apparaître la notion de chiffres d'affaires et de nombre d'employés mais elle ne donne aucun aspect sur le système de gestion de l'entreprise en question. Dans cette recherche nous retenons qu'une PME est toute entreprise qui emploie en permanence moins de 200 personnes avec une centralisation de la gestion autour du dirigeant.

1.2. Caractéristiques du dirigeant

La littérature sur la PME et/ou son dirigeant met en relief deux caractéristiques de celui-ci : ses motivations et traits de personnalité puis ses valeurs et comportements. En effet, comprendre la PME, c'est découvrir le profil et percer les motivations de son propriétaire dirigeant (Raymond et al, 2004). Le dirigeant de PME est au centre de son système de gestion (d'information, de décision et de contrôle), celui qui imagine, développe et réalise sa vision (Guédon, 2014) ; (Hilmi, 2013). Il partage peu l'information, délègue moins la prise de décision et entretient des contacts étroits avec les différents acteurs dans et à l'extérieur de l'entreprise (Raymond & Blili, 2005).

Un modèle d'analyse de la cartographie cognitive du dirigeant de PME permettant d'opérationnaliser cette démarche est suggérée par Cossette (2003). Il s'agit de la retranscription graphique par le chercheur des représentations mentales du dirigeant de PME transmises dans son discours. Il peut mieux comprendre et analyser le « pourquoi » de ses

actions, et l'aider notamment à mieux communiquer. La mission d'analyse et d'interprétation de l'information incombe quasi exclusivement au dirigeant de la PME ou à un collaborateur de confiance (Caillié, 2003).

1.3.PME : des entreprises à proximité organisée

Selon Le Boulch (2001), le mot proximité est apparu pour la première fois en 1479. Du latin « proximitas, de proximus » au sens de « ressemblance, affinité, parenté », sens qu'il a eu du XV^{ème} au XVI^{ème} siècle comme le mot latin, il était alors utilisé dans le vocable juridique où il soulignait la parenté lors des actes de succession. Au fil du temps, l'on utilise la proximité en se référant à la position d'objets dans l'espace, dans le temps.

En se basant sur la définition de la PME selon le GRPME (1994), Torrès (2000), identifie six formes particulières de proximité : la proximité hiérarchique (centralisation de la gestion), la proximité fonctionnelle (faible spécialisation), la proximité spatiale (petite taille), la proximité temporelle (stratégie intuitive ou peu formalisée), la coordination de proximité et le capital de proximité.

La proximité s'apparente à un construit stratégique et organisationnel qui permet au dirigeant de la PME de maintenir son emprise sur l'entreprise et son évolution. Ainsi le développement, la croissance de la PME seraient liés à la création d'une certaine proximité tant publique que privée pour inciter d'autres ressources et compétences à s'agréger en projet commun, le rendant ainsi viable (Asselineau & Cromarias, 2011).

1.2. Fondement théorique et formulation des hypothèses

1.2.1. Approche contingente

Les théories contingentes stipulent que toutes les organisations sont différentes. Il n'y a pas de structures formelles qui soient idéales. Les structures et les processus internes sont influencés de manières déterminantes par des éléments du contexte. De ce fait la performance des organisations dépend de leurs capacités à faire en sorte qu'il y ait adéquation entre ces éléments (Lawrence & Lorsch, 1967 ; Child, 1972). Les travaux qui appréhendent l'utilisation des outils par la théorie de la contingence mettent en évidence l'influence de certains facteurs de contingence sur les caractéristiques, les contenus des tableaux de bord (Zian, 2013 ; Bouamama, 2015; Abi-Azar, 2005; Takoudjou Nimpa et al, 2018; Takoudjou Nimpa & Teulon, 2018, Lufuma et al, 2020).

Pour Zian (2013), les facteurs de contingences comportementales : le type de formation, le style de décision et la stratégie de contrôle ont tous une influence significative sur la sophistication des tableaux de bord. Dans la même optique, Bouamama (2015) révèle que les

contingences, sont généralement reliées au contenu des outils de pilotage et leur utilisation équilibrée selon que les indicateurs soient financiers ou non (Takoudjou Nimpa & Teulon, 2018). Les obstacles à la mise en œuvre du balanced scorecard peuvent être d'ordre structurel et comportemental. D'autres facteurs tels que le niveau et les filières d'étude du propriétaire-dirigeant, le chiffre d'affaires et le nombre d'employés expliquent l'adoption d'outils de pilotage de la performance (Lufuma et al, 2020) et la cognition des acteurs dirigeants (Gilbert, 1998)

1.2.2. Approche cognitive

La perspective cognitive met en relief la faculté d'interprétation des acteurs dotés de capacités cognitives spécifiques ainsi que les croyances et les valeurs que l'instrument véhicule (Beldi et al, 2006 ; Gilbert, 1998 ; Lorino, 2002a). Il convient de s'éloigner de la dimension technique des outils pour aborder le contrôle de gestion sous l'angle des relations humaines les outils de gestion ne s'appliquent pas mécaniquement, sans que les acteurs ne les acceptent (Bernoux, 2004 p.382 ; Dognon, 2016). L'avènement du contrôle de gestion en PME bouleverse les zones d'incertitude contrôlées par le dirigeant et son expert-comptable (Nobre & Zawadzki, 2013). Les systèmes de mesure de performance en contexte PME s'apparentent à des systèmes sociaux visant à favoriser l'apprentissage intra et inter-organisationnel (Oriot et al, 2017).

Au regard de la littérature mobilisée trois caractéristiques sont indispensables dans la représentation de la réalité organisationnelle des PME : la nature de la formation du dirigeant, la proximité organisationnelle et la gestion intuitive. L'intuition prend sa source dans l'expérience privée et professionnelle du sujet dirigeant. Pouvoir de décision et usage de l'intuition sont indissociables (Verdier, 2022 ; Bertolucci et Pinzon, 2015). Cette situation correspond à une combinaison d'intuition holistique et inférentielle identifiées par Pretz et al (2014) suivant le tableau 1 ci-dessous.

Tableau 1: Typologies de l'intuition.

Typologie de l'intuition	Caractéristiques	Auteur référant
Holistiques	Individus introvertis, concentrés ; introvertis ; concentrés ; intégration de multiples signaux visuels, informationnels et environnementaux ; jugement rapide et parfois sans conscience	Intuition cumulative de Glöckner et Witteman (2010)
Inférentielle	Jugement précis en l'absence d'informations complètes ; jugement d'expert ; acquisition d'expérience dans un environnement.....facilitant l'exactitudes des jugements	Intuition constructive de Glöckner et Witteman (2010)
Affective	Traitement émotionnel ; recours au cœur plutôt qu'à la tête.	Intuition association Glöckner et Witteman (2010)

Source : Auteur à partir de Pretz et al (2014).

Ainsi, nous formulons les hypothèses suivantes :

Hypothèse 1 : *la nature de la formation du dirigeant déterminerait l'usage des tableaux de bord dans les PME.*

Hypothèse 2 : *La proximité organisationnelle entrainerait l'usage des tableaux de bord dans les PME.*

Hypothèse 3 : *La gestion intuitive influencerait positivement l'usage des tableaux de bord dans les PME.*

2. Méthodologie : une approche mixte

Pour cette étude nous optons pour une approche mixte. Elle commence par une étude qualitative en vue de contextualiser les variables. L'étude mixte permet de mieux appréhender le risque de biais lié à chaque méthode prise séparément.

2.1. Approche qualitative

Lors de la phase qualitative, 25 entreprises ont été enquêtées au moyen d'un guide d'entretien (annexe) à travers le critère de saturation sémantique à l'aide d'une liste de 124 PME appartenant au Mouvement des Petites et Moyennes Entreprises de Côte d'Ivoire (MPME) et de contact personnel de réseau de dirigeant et d'anciens d'établissement de formation. La durée moyenne des entretiens était 1heure 07 minutes. Et une analyse de contenu a été réalisée. La grille d'analyse de contenu contenait les catégories : usages des tableaux de bord, facteurs de contingence, points faibles et points forts de chaque usage.

2.2. Approche quantitative

Pour la phase quantitative de l'étude, nous avons en partie utilisé la liste de 124 PME à notre disposition. Elle contenait les entreprises, leurs secteurs d'activités et les contacts (téléphoniques et mails). Elle présentait également des incohérences notamment liées soit aux contacts téléphoniques soit aux mails. Certains représentants d'entreprises contactés n'étaient plus dans ces entreprises ou avaient cessé leurs activités. In fine le questionnaire a été envoyés à 216 dirigeants de PME formelles obtenues par boule de neige. Nous avons obtenu un retour de 111 entreprises dont 98 questionnaires ont été exploitables (un taux de réponse de 45.37%). En fait nous avons opté pour l'échantillonnage non probabiliste.

Pour mesurer les différentes variables de l'étude quantitative, nous avons eu recours aux travaux sur la proximité organisationnelle (Torrès, 2000 ; Asselineau et Cromarias, 2011; Gallaud et al, 2012; Bezzon et Levy, 2020). Elle est mise en évidence par les items suivants : « le nombre d'employés » ; « la proximité existante entre les liaisons hiérarchique » ; « le Système d'information de proximité » et « l'indépendance et/ou l'appartenance à un groupe ».

La gestion intuitive fait référence au recours du jugement du dirigeant (Glöckner et Witteman, 2010; Pretz et al, 2014) selon les informations qu'il reçoit, son expérience personnelle, ses aspirations, son environnement, etc ; sans un processus formalisé. Une échelle ordinale de Likert en 5 points est utilisée.

La variable expliquée « usage des tableaux de bord » est mesurée suivant les items issus de l'étude qualitative menée selon une échelle ordinale de Likert en 5 points indiquant le niveau d'utilisation. Trois variables de contrôles sont utilisées notamment « le secteur d'activité » et le nombre d'employé» en effet, plusieurs auteurs font recours à ces deux variables dans la formalisation et l'utilisation des outils de gestion dans les PME. Les sources des variables et les mesures sont indiquées dans le tableau 2 ci-dessous :

Tableau 2: structure de la mesure des variables

Variables	Mesure	Sources d'inspiration
Nature de la formation	- Formation en gestion - Formation en informatique - Autres formations à préciser	Auteur
Proximité organisationnelle	- Nombre d'employé - Proximité hiérarchique - Système d'information de proximité - Indépendance	Torrès (2000) ; Asselineau et Cromarias (2011) ; Gallaud et al (2012) ; Bezzon et Levy (2020).
Gestion intuitive (Intuition inférentielle)	Degré de recours au jugement : - Jugement précis en l'absence d'informations complètes ; - Jugement d'expert ; - Acquisition d'expérience dans un environnement facilitant l'exactitudes des jugements	Glöckner et Witteman (2010) ; Pretz et al (2014).
Usages des tableaux de bord	- Absence d'outil formalisé. - Existence dans la tête du dirigeant - Outil formalisé sous forme de compte de résultat. - Outil formalisé décentralisé ; - Outil formalisé axé sur la situation financière - Présence de données quantitatives telles que le chiffre d'affaires, marge, le bénéfice, des éléments de coûts, retours sur investissement, etc. - Présence de données qualitatives telles que la satisfaction des clients, la satisfaction du personnel, gestion de la relation client, etc.	Etude qualitative

Source : auteur

3. Compréhension empirique dans les PME abidjanaises

3.1. Formes de tableaux de bord : points faibles et point forts.

Les formes de tableaux de bord révélées par les résultats présentent des points forts et des points faibles (Tableau 3). En effet les TDB invisibles présentent des points forts pour le dirigeant. Ils sont produits et utilisés en temps réel par celui-ci. Il assimile la réussite de son entreprise à sa réussite sociale. Cependant un tel outil est non formalisé, fragilise la croissance de l'organisation, le non partage de la vision avec les collaborateurs, sujette à des effets de mémoire et une confusion dans la mesure de la performance.

Les tableaux de bord classiques sont issus des services de contrôle de gestion ou du responsable administratif et financier des entreprises rencontrées. Ils sont utilisés pour le suivi du chiffre d'affaires et de la trésorerie. Les dirigeants n'accordent pas d'importance aux autres parties prenantes de leur entreprise. Ces modèles de gestion s'apparentent à la gestion budgétaire et favorisent la constitution de slack.

Par ailleurs dans certaines entreprises rencontrées les TDB sont multidimensionnels, formalisés dont les contenus sont des données quantitatives et des données qualitatives. Les points faibles de cette dernière forme de tableau de bord sont liés à une priorité bidimensionnelle des dirigeants : la dimension financière et la dimension commerciale. En plus le choix et la qualification (par les dirigeants eux-mêmes) des indicateurs restent inadaptés.

Tableau 3: Formes des tableaux de bord : points faibles et points forts

	Caractéristiques	Points Forts	Points Faibles
Des outils à usage cognitif	-invisible, intangible -existe dans la tête du dirigeant	-production, utilisation en temps réels -choix de gestion - performance sociale (réussite du dirigeant)	-non formalisé -fragilise la croissance de l'entreprise -absence de partage de la vision ; effet de mémoire ; confusion de mesure de la performance (performance du dirigeant, réussite sociale du dirigeant versus celle de son entreprise.
Des outils à usage unidimensionnel	-formalisé -existe sous forme de compte de résultat.	issu du service contrôle de gestion ou du responsable administratif et financier ; suivi du chiffre d'affaires et de la trésorerie	-Pas d'intérêt accordé aux parties prenantes; s'apparente uniquement à une gestion budgétaire ; favorise la constitution de slack.
Des outils à usage multidimensionnel	-outil réactif ; décentralisé ; formalisé - présence de données quantitatives et qualitatives	prise en compte de plusieurs dimensions de la performance	Priorité accordée à deux dimensions (financière et commerciale) ; choix inadapté des indicateurs.

Source : Auteur de la recherche à partir des données.

3.2. Mise en évidence des facteurs de contingence

L'analyse des résultats précédents fait ressortir plusieurs facteurs de contingence liés à l'utilisation des tableaux de bord. Ces facteurs de contingence s'identifient dans les usages que prennent les tableaux de bord dans les PME. Nous avons croisé les formes de tableaux de bord utilisés avec les caractéristiques (effectif, le chiffre d'affaires, le secteur d'activité) des

entreprises et celles des dirigeants (nature de la formation, niveau de formation et expérience professionnelle).

3.2.1. Facteurs de contingence et usage cognitif.

Du point de vue de l'effectif, les entreprises enquêtées qui utilisent les tableaux de bord invisibles sont des micros et des petites entreprises pour la plus part et une moyenne entreprise. Dans ce dernier cas d'entreprise le dirigeant à un niveau BT en mécanique auto et pour lui son tableau de bord est « son emploi du temps » ce qui ne peut correspondre à un tableau de bord mais à la première forme d'action du contrôleur sur lui-même, celle ci peut ne pas en être la seule (Lambert et Pezet, 2006).

Ces dirigeants connaissent peu l'outil en tant qu'outil de gestion d'entreprise, même s'ils font plusieurs analogies liées à la conduite d'une voiture et au corps humain. Pour ceux qui connaissent l'outil comme outil de gestion des entreprises, l'effectif de leur entreprise et/ou son cycle de vie n'est pas favorable à la mise en place formalisée d'un tableau de bord. Ces dirigeants optent pour un management intuitif (Wade et Diouf, 2021). En l'absence de référentiel formel, il est donc difficile d'implanter des outils de suivi de la performance élaborés, le contrôle réalisé par des mécanismes informels (Germain, 2006). Eu égard à ce qui précède les caractéristiques des tableaux de bord invisibles sont liées à la formation, le secteur d'activité, l'utilité perçue, le cycle de vie de l'entreprise et l'effectif (le nombre de salarié permanent).

3.2.2. Facteurs de contingence et usage unidimensionnel.

Selon le tableau 4, les pratiques de tableaux de bord classiques se retrouvent dans des entreprises de service, de BTP et d'élevage, elles sont pour la plupart des petites entreprises du point de vue de l'effectif et des moyennes entreprises selon le chiffre d'affaires. Les dirigeants de ces entreprises ont une formation en gestion (pour la plupart) ou en BTP. Ceux qui n'ont pas de formation, ont des collaborateurs de formation en gestion (responsable administratif et financier). Ces dirigeants sont beaucoup expérimentés (une expérience professionnelle comprise entre 15 et 24 ans). Les collaborateurs proches ayant une formation en gestion qui leur permet de connaître l'outil en tant qu'outil de gestion d'entreprise au cours de leur formation. Pour ces dirigeants l'outil est réservé aux grandes entreprises (entreprise ayant un effectif élevé). Ainsi ils utilisent des outils de suivi sous la forme de tableaux (tableaux de suivi des chantiers, de la trésorerie...), de compte de résultat.

3.2.3. Facteurs de contingence et usage multidimensionnel.

Ces entreprises sont pour la plupart des entreprises de BTP, d'agro-industrie et de service. Du point de vue du chiffre d'affaires, elles sont des moyennes et grandes entreprises mais du point de vue de l'effectif, elles sont des petites et moyennes entreprises (nombre de salariés permanents compris entre 10 et 200 salariés). Les dirigeants de ces entreprises sont très expérimentés (supérieure ou égale à 7 ans) avec un haut niveau d'étude (BAC + 5 et 8) pour la plupart en gestion, BTP ou Agro-industrie. Ils exercent dans des secteurs d'activités favorables à l'instrumentation (BTP et agro-industrie). Leurs effectifs sont peu élevés (pour la plupart) ce qui les distingue peu des entreprises précédentes. Leur chiffre d'affaires élevé est favorable à la mise sous tension de leur organisation (Tableau 4). En effet elles disposent de service contrôle de gestion assurée par un contrôleur de gestion ou à défaut un comptable ou le gestionnaire des opérations et des stocks (cas de l'entreprise FACTORY). On constate donc que les caractéristiques des tableaux de bord managériaux sont dues à la formation, l'expérience, le secteur d'activité et l'effectif (le nombre de salariés permanents).

Tableau 4 : Entreprises et forme des tableaux de bord

Formes Entreprises	Tableau de bord invisible	Tableau de bord classique	Tableau de bord managerial
ALIDIST		X	
BAT B		X	
BAT H			X
BAT S		X	
BATAGR	X		
COMAG	X		
CONSULT A	X		
CONSULT C	X		
CONSULT S	X		
LAME	X		
CONSULT T	X		
ELECT			X
FACTORY	X		
FERR	X		
GARAGE 1	X		
GARAGE 2			X
GEBTP			X
MIELA			X
MON RIZ			X
PIECEX	X		
PLANTAM			X
TAPIS	X		

TELEPUB		X	
TRANSIT			X
VOLACOM		X	
Total	12	5	8

Source : Auteur de la recherche à partir de nos données.

L'analyse qualitative a permis de mettre en évidence les trois composantes de la variable « usages des tableaux de bord ». En effet les outils de gestion sont sujets à divers usages. La présence d'un outil dans l'organisation et son usage, son appropriation sont distincts. Trois usages ont été mentionnés : usage cognitif, l'usage unidimensionnel et l'usage multidimensionnel. Les différentes caractéristiques de ces usages nous ont permis de mieux formuler les items mesurant la variables usages des tableaux de bord. Par ailleurs, nous maintenons les caractéristiques intrinsèques retenues dans la littérature notamment la nature de la formation du dirigeant (révélée comme déterminante par l'étude qualitative dans les trois usages identifiés), la proximité organisationnelle et la gestion intuitive. La proximité organisationnelle nous semble prendre en compte le nombre de salarié et les liaison spatiale, hiérarchique et fonctionnelle entre les acteurs de la PME.

3.3. Approche quantitative de la compréhension de la relation entre les caractéristiques intrinsèque des PME et l'usage des tableaux de bord.

Les variables ont été mesuré à l'aide d'échelle de Likert en 5 point. Nous procédons à la purification et la fiabilité de la mesure de chaque variable après avoir présenté les caractéristiques des entreprises.

3.3.1. Caractéristique des entreprises et des répondants.

Les dirigeants enquêtés ont majoritairement une formation en gestion ou économie (87,8%). Ils exercent dans des entreprises industriel (20,4%), de prestation de service (19,4%), de commerce et distribution (18,4%), transport et logistiques (17,3%), et de construction batiments, BTP (15,3%). 95,90% des entreprises enquêtées ont moins de 15 ans d'existence. Le nombre de salariés de la plupart (79,60%) est inférieur à 50. Elles ont majoritairement un chiffre d'affaires inférieur à 150 millions (69,40%). (Tableau 5).

Tableau 5: Caractéristiques des entreprises et des répondants

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
NATFORM	Formation en gestion ou économie	86	87,8	87,8	87,8
	Formation en informatique	4	4,1	4,1	91,8
	Autre formation	8	8,2	8,2	100,0
	Total	98	100,0	100,0	
SECTA	INDUSTRIE	20	20,4	20,4	20,4

	BTP/CONSTRUCTION	15	15,3	15,3	35,4
	SERVICES/PRESTATION	19	19,4	19,4	55,1
	COMMERCE/DISTRIBUTION	18	18,4	18,4	73,5
	TRANSPORT ET LOGISTIQUE	17	17,3	17,3	90,8
	AUTRES	9	9,2	9,2	100,0
	Total	98	100,0	100,0	
ANNEE	MOINS DE 5 ANS	38	38,8	38,8	38,8
	[5;10[	36	36,7	36,7	75,5
	[10;15[	20	20,4	20,4	95,9
	PLUS DE 15 ANS	4	4,1	4,1	100,0
	Total	98	100,0	100,0	
NOMBRE D'EMPLOYEE	inf 10	5	5,1	5,1	5,1
	entre 10 et 50	73	74,5	74,5	79,6
	entre 50 et 100	8	8,2	8,2	87,8
	entre 100 et 200	7	7,1	7,1	94,9
	plus de 200	5	5,1	5,1	100,0
	Total	98	100,0	100,0	
Chiffresaffaires	Inf 30 millions	48	49,0	49,0	49,0
	entre 30 et 150 millions	20	20,4	20,4	69,4
	entre 150millions et 1 Mrd	30	30,6	30,6	100,0
	Total	98	100,0	100,0	

Source : données d'enquête sous SPSS

3.3.2. Purification et fiabilité des échelles de mesures

Les critères utilisés pour s'assurer de la purification et de la fiabilité peuvent être regroupés en trois étapes : l'analyse de la possibilité de factorisation de l'échelle de mesure, le nombre de facteur à retenir avec l'élimination de certains items et l'étude de la fiabilité. La possibilité de factorisation des données est appréhendée au moyen de la matrice de corrélation, de l'indice Kaiser-Mayer-Okin (KMO) et le test de sphéricité de Bartlett.

Il est recommandé des coefficients de corrélations supérieur à 0,3 en valeur absolue avec une significativité au seuil de 5%. Une valeur de l'indice KMO supérieure à 0,5 (Field, 2009 ; Malhotra et al, 2007 et Jolibert et Jourdan, 2006). Le nombre de facteur à retenir est guidé par le critère de Kaiser qui recommande les facteurs qui ont une valeur propre supérieure à 1. Pour l'étude de la fiabilité nous utilisons l'alpha de Cronbach au delà de 0,5 (Hair et al, 2006 ; Nunnally, 1967)

3.3.2.1. La Proximité organisationnelle.

Les analyses réalisées au moyen du logiciel SPSS 21 sur les items de la proximité organisationnelle permettent de maintenir tous les items (Tableau 6). En effet, les communalités sont toutes supérieures à 0,5 avec un indice KMO autour de 0,704 et un test de Bartlett significatif. Trois valeurs propres ont été retenues. Celles-ci restituent 68,40 % de la variance. Un alpha de Cronbach de 0,758 qui indique une échelle fiable. Les items ont été

regroupés selon trois composantes. La première composante regroupe les items « Usage dominant de la communication orale » ; « Absence de description des postes de travail » ; « Utilisation de logiciel de gestion (comptabilité, ressource humaine, informatique, etc) accessible sur tous les postes de travail concerné » ; « Formalisation et/ou évaluation des prestations internes ». Ces items laissent apparaître en filigrane une forme de proximité : « **proximité spatiale** ». Elle a une fiabilité acceptable (alpha de Cronbach de 0,708).

Deux items sont très proches de la seconde composante : « Absence d'outil informatique (ordinateurs, tablettes et smartphones, propriété de l'entreprise, etc) » et « Absence de manuel de procédure ». L'on aperçoit une coordination de proximité. Ainsi cette composante est nommée : « **proximité fonctionnelle** ». L'étude de la fiabilité indique un alpha de Cronbach 0,746 tolérable.

La composante 3 regroupe les items « niveau proximité existant entre les liaisons hiérarchique de votre entreprise » et « les relations ayant fait l'objet d'un investissement important de matériel ». Cette composante a une fiabilité plus faible que les autres composantes (alpha de Cronbach = 0,557) la suppression d'un (ou deux) item(s) de cette composante réduit l'indice KMO et le pourcentage de variance expliquée. De ce fait nous avons fait le choix de la garder. Cette composante est nommée « **proximité hiérarchique** ».

Tableau 6: purification et fiabilité de la proximité organisationnelle

Items retenus	Communalités	Contributions factorielles			Dét matrice Corrélation
		Comp1	Comp 2	Comp 3	
ProxiOrg4comorale	,749	,818			0.109
ProxiOrg4postedetravail	,640	,764			
ProxiOrg4logiciel	,645	,610			
ProxiOrg4formévalu prest interne	,590	,610			
ProxiOrg4outilinformatique	,790		,881		
ProxiOrg4manuelProcédure	,780		,839		
ProxiOrg4relainvesmat	,674			,797	
ProxiOrg2	,584			,661	
KMO			0,704		
Sig. Test de Bartlett			0.000		
Valeur propre		3,037	1,310	1,104	
Variance par facteur		37,967	16,377	13,797	
% de variance cumulée			68,140		
Fiabilité (alpha de Cronbach) par composante		0,708	0,746	0,557	
Fiabilité (alpha de Cronbach) échelle			758		
Nomination des composantes		« proximité spatiale » « Proximité fonctionnelle » « Proximité hiérarchique »			

Source : données d'enquêtes sous SPSS.

3.3.2.2. Gestion intuitive

La purification et la fiabilité de la mesure de la variable « gestion intuitive » a permis de retenir deux items après retrait de 2 items qui avaient des communalités inf à 0.5. La variance expliquée restituée était moins de 60% (Tableau 7). Les items retenus : « Jugement axé sur les expériences personnelles dont vous faites cas à vos employés » ; « Acquisition d'expérience dans un environnement facilitant l'exactitudes (activités et/ou postes similaires) des jugements » autours d'une seule composante dont le pourcentage de variance cumulé vaut 71,217 %, avec une fiabilité (alpha de Cronbach=0,582) acceptable au sens de Nunnally (1967).

Tableau 7: Purification et fiabilité de la gestion intuitive

Items retenus (après retrait de 2 items qui avaient des communalités inf à 0,5. La variance expliquée restituée était moins de 60%)	Communalités	Contributions factorielles	Déterminant de la matrice de Corrélation
		Composante	
Gestinxpeperso	0,712	0.844	0.820
Gestinxactjugement	0,712	0.844	
KMO		0,500	
Sig. Test de Bartlett		0.000	
Valeur propre		1.424	
Variance par facteur		71,217	
% de variance cumulée		71,217	
Fiabilité (alpha de Cronbach) par composante		0.582	

Source : données d'enquêtes sous SPSS.

3.3.2.3. Usage des tableaux de bord.

La purification de l'échelle a permis de retenir les items « Présence de données quantitatives telles que le chiffre d'affaires, marge, le bénéfice, des éléments de coûts, retours sur investissement, etc » ; « Outil formalisé décentralisé » ; « Outil formalisé axé sur la situation financière » ; « Présence à la fois de données qualitatives et quantitatives » ; « Présence de données qualitatives telles que la satisfaction des clients, la satisfaction du personnel, gestion de la relation client, etc. ». Les autres ont été supprimés car ils avaient une forte représentation sur deux composantes et une communalité inférieure à 0,5. Au terme de la purification 5 items ont été retenus (communalité supérieure à 0,5, un indice KMO tolérable (0,705) et une significativité du test de Bartlett (0,000) au seuil de 5% et une fiabilité acceptable : alpha de Cronbach = 0,731 (Tableau 8). Ces items sont regroupés autour de 2 axes et restituent 68, 994% de la variance. La première composante est constituée de 3 items : « Présence de données quantitatives telles que le chiffre d'affaires, marge, le bénéfice, des éléments de coûts, retours sur investissement, etc » ; « Outil formalisé décentralisé » ; « Outil formalisé axé sur la situation financière ». Cette composante basée sur la dimension financière

des outils des tableaux de bord. De ce fait nous la nommons « **usage des tableaux de bord financier** ». Les items de cette composante ont une fiabilité acceptable (alpha de Cronbach = 0,684). La deuxième composante retient 2 items : « Présence à la fois de données qualitatives et quantitatives » ; « Présence de données qualitatives telles que la satisfaction des clients, la satisfaction du personnel, gestion de la relation client, etc » avec un alpha de Cronbach de 0,656 > 0,5. Cette composante relève de l'utilisation des données à la fois qualitative et quantitative. Elle est nommée « **usage des tableaux de bord de gestion** ».

Tableau 8: Purification et fiabilité de l'usage des tableaux de bord.

Items retenus	Communalités	Contributions factorielles		Déterminant de la
		Comp1	Comp2	matrice de Corrélation
Usatdquanti	0,677	,815		0,323
Usatdécentra	0,666	,812		
Usatdformasitfin	0,560	,630		
Usatdquantiquali	0,867		,931	
Usatdquali	0,681		,713	
KMO			0,705	
Sig. Test de Bartlett			0,000	
Valeur propre		2,441	1,009	
Variance par facteur		48,816	20,178	
% de variance cumulée		68,994		
Fiabilité (alpha de Cronbach) par composante		0,684	0,656	
Fiabilité (alpha de Cronbach) échelle		0,731		
Nomination des composantes		« Usage tableau de bord financier »	« Usage tableau de bord de gestion »	

Source : données d'enquête sous SPSS

3.3.3. Test du modèle

L'étude de la purification et la fiabilité de la mesure de la variable expliquée a permis de retenir deux composantes nommées : « usage des tableaux de bord financier » et « usage des tableaux de bord de gestion ». Nous procédons d'abord à l'analyse de la corrélation entre les variables explicatives et la variable expliquée. Ensuite une régression linéaire multiple est réalisée.

Le modèle de régression linéaire se présente comme suit :

$$USATDB = \alpha + \beta_1GESTIN + \beta_2PROXI_SPATIAL + \beta_3PROXI_FONCT + \beta_4PROXI_HIERAR + \beta_5NATFORM + \varepsilon$$

Avec α la constante ; β_i ($i = 1, \dots, 5$), les paramètres du modèle ; ε le terme d'erreur.

Au regard des facteurs identifiés deux modèles seront testés :

Modèle 1 : $USATDB_FIN = \alpha + \beta_1GESTIN + \beta_2PROXI_SPATIAL + \beta_3PROXI_FONCT + \beta_4PROXI_HIERAR + \beta_5NATFORM + \varepsilon_1$

$$\text{Modèle 2: } USATDB_GEST = a + b_1GESTIN + b_2PROXI_SPATIAL + b_3PROXI_FONCT + b_4PROXI_HIERAR + b_5NATFORM + \varepsilon_2$$

3.3.3.1. Etude de l'influence des caractéristiques intrinsèques sur l'usage des tableaux de bord financier.

L'analyse bivariée au moyen de la matrice de corrélations (Tableau 9) indique une liaison très forte et significative au seuil de 5% entre la variable explicative « proximité fonctionnelle » et « l'usage des tableaux de bord financier » (corrélation de Pearson = 0.991). La liaison est également forte entre cette dernière variable et la variable « gestion intuitive » (Coefficient de corrélation = 0.779) qui est fortement corrélée avec la variable « proximité fonctionnelle » (coefficient de corrélation = 0,729). Nous notons également une absence de liaison entre la proximité hiérarchique, la proximité fonctionnelle et la proximité spatial puis entre la proximité fonctionnelle et la proximité hiérarchique.

Tableau 9: Matrice des corrélations.

		USATDB_FIN	GESTIN	PROXI_SPATIAL	PROXI_FONCT	PROXI_HIERAR	NATFORM
USATDB_FIN	Corrélation de Pearson	1	,779**	,035	,991**	,099	-,273**
	Sig. (bilatérale)		,000	,731	,000	,337	,007
GESTIN	Corrélation de Pearson		1	,486**	,729**	,322**	-,289**
	Sig. (bilatérale)			,000	,000	,001	,004
PROXI_SPATIAL	Corrélation de Pearson			1	,000	,000	-,170
	Sig. (bilatérale)				1,000	1,000	,097
PROXI_FONCT	Corrélation de Pearson				1	,000	-,268**
	Sig. (bilatérale)					1,000	,008
PROXI_HIERAR	Corrélation de Pearson					1	,101
	Sig. (bilatérale)						,327
NATFORM	Corrélation de Pearson						1
	Sig. (bilatérale)						

Source : données d'enquête sous SPSS

❖ Vérification des conditions de régression linéaire

Le test de Durbin-Watson a été effectué. Il recommande une valeur de la statistique autour de 2 permettant de retenir l'hypothèse nulle d'absence d'autocorrélation. Selon le tableau 9 un Durbin -Watson autour de 2,101 alors nous acceptons l'hypothèse nulle d'absence d'autocorrélation entre les résidus. Le test de normalité des résidus est appréhendé au moyen du graphique 1 indiquant que les résidus suivent une loi normale. En plus, le test de multicollinéarité est vérifié au moyen du Facteur d'Inflation de la Variance (VIF). Tous les VIF

sont inférieures à 10. Le modèle est robuste et explique plus de 99% de l'utilisation des tableaux de bord financier ($R^2_{ajusté}=0,993$). Le modèle 1 est globalement significatif.

Le modèle retenu a exclu les variables explicatives : « la nature de la formation » et « la gestion intuitionnelle ». Les paramètres de ces variables ne sont pas significatifs (Sig GESTIN = 0,597 et Sig NATFORM = 0,334 tous les deux supérieurs à 5%). Ainsi la nature de la formation du dirigeant et la gestion intuitive ont une influence non significative sur l'usage des tableaux de bord financiers. En effet, l'usage des tableaux de bord sous forme de compte de résultat et contenant uniquement des informations financières ne semble pas dépendre de la nature de la formation du dirigeant que celui-ci soit gestionnaire ou pas de formation.

La proximité organisationnelle influence significativement l'usage des tableaux de bord financier dans les petites et moyennes entreprises. En effet, les variables « **proximité spatiale** », « **proximité fonctionnelle** », « **proximité hiérarchique** » facteurs obtenus lors de l'étude de la purification et la fiabilité de la proximité organisationnelles influencent positivement et significativement l'usage des tableaux de bord financier. Tous les coefficients sont positifs et significatifs au seuil de 5% (tableau 10). Le facteur qui influence le plus est la proximité fonctionnelle.

Le modèle 1 estimé se présente comme suit :

$$USATDB_FIN = 0,018 + 0,035 \cdot PROXI_SPATIAL + 0,980 \cdot PROXI_FONCT + 0,098 \cdot PROXI_HIERAR.$$

Tableau 10: Récapitulatif du modèle

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Changement dans les statistiques					Durbin-Watson
					Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F	
1	,997 ^a	,993	,993	,08117861	,993	4719,529	3	93	,000	2,101

a. Valeurs prédites : (constantes), PROXI_HIERAR, PROXI_FONCT, PROXI_SPATIAL
 b. Variable dépendante : USATDB_FIN

Source : données d'enquête sous SPSS

3.3.3.2. Etude de l'influence des caractéristiques intrinsèques sur l'usage des tableaux de bord de gestion.

Selon les tableaux 11 et 12 le modèle 2 est globalement significatif (R^2 ajusté = 0,865 et p-value = 0,000) au seuil de 5%. Trois variables influencent significativement l'usage des tableaux de bord dans les PME enquêtés : « la proximité spatiale » ; « proximité fonctionnelle » et la gestion intuitive ». En effet, les coefficients de ses variables ont respectivement une p-value = 0,000 ; 0,026 ; et 0,001 toutes inférieures à 5%. Toutefois l'influence de la gestion intuitive est négative (coefficient = -0,371). L'influence des variables

« nature de la formation » ; « proximité hiérarchique » est non significative. L'effet la variable proximité spatiale est plus important (Tableau 13). Lorsque les variables non significatives sont exclues du modèle, le modèle estimé (Tableau 14) se présente comme suit :

$$USATDB_GES = 0,030 + 1,047. PROXI_SPATIAL + 0,161. PROXI_FONCT - 0.320. GESTIN.$$

Graphique 1: Diagramme gaussien

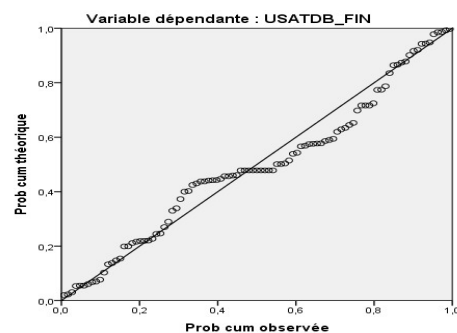


Tableau 11: Estimation des paramètres

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés Bêta	t	Sig.	95,0% % intervalles de confiance pour B		Corrélations			Statistiques de colinéarité	
	A	Erreur standard				Borne inférieure	Limite supérieure	Corrélation simple	Partielle	Partie	Tolérance	VIF
(Constante)	,018	,008		2,185	,031	,002	,034					
PROXI_SPATIAL	,035	,008	,035	4,220	,000	,019	,051	,035	,401	,035	1,000	1,000
PROXI_FONCT	,980	,008	,991	118,331	,000	,964	,997	,991	,997	,991	1,000	1,000
PROXI_HIERAR	,098	,008	,099	11,774	,000	,081	,114	,099	,774	,099	1,000	1,000

a. Variable dépendante : USATDB_FIN

Source : données d'enquête sous SPSS

Tableau 12: significativité du modèle

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F	Durbin-Watson
1	,934 ^a	,872	,865	,35783356	,872	123,976	5	91	,000	1,985

a. Valeurs prédites : (constantes), GESTIN, NATFORM, PROXI_HIERAR, PROXI_SPATIAL, PROXI_FONCT

b. Variable dépendante : USATDB_GES

Source : données d'enquête sous SPSS

Tableau 13: Tableau ANOVA

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
Régression	79,372	5	15,874	123,976	,000 ^b
Résidu	11,652	91	,128		
Total	91,025	96			

a. Variable dépendante : USATDB_GES

b. Valeurs prédites : (constantes), GESTIN, NATFORM, PROXI_HIERAR, PROXI_SPATIAL, PROXI_FONCT

Source : données d'enquête sous SPSS

Tableau 14: estimation des paramètres de la régression

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés Bêta	t	Sig.	95,0% % intervalles de confiance pour B		Corrélations			Statistiques de colinéarité	
	A	Erreur standard				Borne inférieure	Limite supérieure	Corrélation simple	Partielle	Partie	Tolérance	VIF
(Constante)	,121	,089		1,353	,179	-,057	,298					
PROXI_SPATIAL	1,064	,062	1,093	17,285	,000	,942	1,187	,917	,876	,648	,352	2,843
PROXI_FONCT	,187	,083	,192	2,261	,026	,023	,352	-,072	,231	,085	,195	5,140
PROXI_HIERAR	,038	,049	,039	,766	,446	-,060	,136	-,087	,080	,029	,545	1,836
NATFORM	-,075	,068	-,044	-1,102	,274	-,210	,060	-,174	-,115	-,041	,884	1,132
GESTIN	-,371	,103	-,378	-3,609	,001	-,576	-,167	,318	-,354	-,135	,128	7,814

a. Variable dépendante : USATDB_GES

Source : données d'enquête sous SPSS

Tableau 15: Estimation des paramètres du modèles (paramètres significatifs)

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés Bêta	t	Sig.	95,0% % intervalles de confiance pour B		Corrélations			Statistiques de colinéarité		Source : données d'enquête sous SPSS
	A	Erreur standard				Borne inférieure	Limite supérieure	Corrélation simple	Partielle	Partie	Tolérance	VIF	
(Constante)	,030	,036		,835	,406	-,042	,102						
PROXI_SPATIAL	1,047	,052	1,075	20,214	,000	,944	1,149	,917	,903	,757	,495	2,019	
PROXI_FONCT	,161	,066	,166	2,440	,017	,030	,292	-,072	,245	,091	,304	3,286	
GESTIN	-,320	,076	-,326	-4,192	,000	-,471	-,168	,318	-,399	-,157	,232	4,305	

a. Variable dépendante : USATDB_GES

3.3.4. Vérification des hypothèses et discussions

Les résultats montrent que quels que soient la forme que prennent les tableaux de bord dans les PME enquêtés, leur usage n'est pas influencé par la nature de la formation du dirigeant. De ce fait l'hypothèse 1 est infirmée. Les dirigeants des PME enquêtés ne semblent pas faire de liaison entre leur formation et l'usage des tableaux de bord tel que révélé par l'étude qualitative. La nature de la formation du dirigeant ne présage pas l'usage des tableaux de bord dans son organisation. Cependant cela semble capitale pour la mise en place de système de contrôle plus élaborés et plus formalisés, proches de ceux de leurs consœurs grandes (Germain, 2005 ; Dangereux, Chapellier & Villesèque-Dubus, 2017 ; Ngongang & Noumouen Njojo, 2018). La connaissance d'un outil par le dirigeant (au cours de sa formation) et sa mise en place dans une organisation diffèrent. Cela invite à prendre du recul et tenir compte d'autres facteurs organisationnels et comportementaux (Degos & Zian, 2019) tels que la culture d'entreprise (mythes, croyances collectives, le sens du langage et le sens des valeurs morales (Foka Tagne & Djoutsa Wamba, 2023)).

La proximité organisationnelle influence significativement l'usage des tableaux de bord tant financier que de gestion. En effet, cette influence est totale (toutes les composantes de la proximité organisationnelle citée plus haut) dans le cas des tableaux de bord financiers mais partielle dans le cas des tableaux de bord contenant à la fois des données financières et qualitatives. L'influence de la proximité spatiale est plus élevée contrairement à la proximité hiérarchique dont l'influence est non significative. Dans le cas des tableaux de bord financier la proximité fonctionnelle est capitale. Au regard de ces analyses nous infirmons partiellement l'hypothèse 2. La proximité organisationnelle conduit à l'usage des tableaux de bord unidimensionnels. Ainsi le dirigeant observe un aspect (financier) qui lui semble prioritaire dans la gestion de son entreprise. Plus l'entreprise dispose d'espace géographique entre les centres de responsabilité plus le dirigeant opte pour les tableaux de bord de gestion. Toutefois cela se traduirait par une proximité non hiérarchique. Dans la même optique, Oriot & Misiaszek (2012), invitent à tenir compte des circuits de décision, la polyvalence des managers et leur forte implication dans les activités opérationnelles

L'étude de l'influence de la gestion intuitive sur l'usage des tableaux de bord indique une influence non significative sur l'usage des tableaux de bord financier et une influence significative et négative sur l'usage des tableaux de bord de gestion. L'hypothèse 3 est infirmée. En effet, plus les dirigeants font usage des tableaux de bord de gestion moins ils se

réfèrent à leur intuition dans la gestion de leur entreprise. Cela pourrait être dû à la présence de diverses données (qualitatives et quantitatives) permettant une prise de décision appropriée à la situation de gestion et qui convienne au dirigeant.

Au regard des tableaux de l'annexe, en introduisant les variables de contrôle tel que le nombre de salarié et le secteur d'activité dans les deux modèles, il y a une incidence négligeable. Ni le nombre de salarié, ni le secteur d'activité n'influence l'usage des tableaux de bord qu'ils soient financiers ou multidimensionnels dans le cas des entreprises enquêtées. Cela pourrait s'expliquer par le fait que les dirigeants interrogés exercent majoritairement dans deux secteurs : l'industrie et la prestation de service avec un effectif de moins de 50 salariés et moins de 5 ans d'existence. Cela confirme les résultats d'El Batmi et al (2022) qui relativisent la forte dépendance de l'effet taille des entreprises sur le degré d'utilisation des indicateurs des tableaux de bord.

L'importance accordée à la proximité par les dirigeants enquêtés confirme les travaux de Torrès (2000). En effet, la spécificité de la PME réside dans la proximité qu'elle soit hiérarchique, fonctionnelle, spatiale temporelle, même dans la gouvernance.

Conclusion

La présente étude avait pour but d'étudier l'influence des caractéristiques intrinsèques de la PME sur les formes que prennent les tableaux de bord. Une approche mixte par une étude qualitative suivi d'une étude quantitative. Les résultats invitent à tenir compte de la proximité organisationnelle dans les études portant sur l'usages des outils de gestion dans les travaux sur les entreprises de taille réduite. Contrairement à plusieurs travaux sur les petites et moyennes entreprises dans la littérature, nos résultats relativisent l'importance accordée au facteur taille. Plus l'outils intègre diverses données (qualitative et quantitative) moins le dirigeant se fie à son intuition. Comme les études ayant emprunté à la théorie de la contingence, l'étude n'a pas pu tenir compte de certains facteurs qui pourraient faire l'objet d'étude (culture d'entreprise, culture du dirigeant, la gouvernance de l'entreprise, etc). En plus la taille de notre échantillon ne peut prétendre à une généralisation des résultats. L'étude invite les dirigeants d'entreprise de taille réduite à élaborer ou adopter des outils « tailler sur mesure » que des outils « prêt à porter » qui peuvent s'avérer inadapté. L'on pourrait s'interroger sur le transfert de connaissances liées aux outils de gestion.

Références bibliographiques

Abi-Azar (2005). Les outils de contrôle de gestion dans le contexte des pme : cas des pmi au Liban. Comptabilité et Connaissances, France HAL 0581105.

Aka M. A.(2016). Objectifs et contrôle de gestion dans la PME ivoirienne : analyse des mécanismes à partir des outils utilisés Revue internationale de gestion et d'économie série Agestion n°1 vol 1 décembre pp 76-94

Asselineau A. et Cromarias A. (2011). Construire la proximité l'exemple d'une stratégie entrepreneuriale menée en milieu rural.Lavoisier Revue française de gestion 2011/4 n° 213 pages 141 à 156

Arnaud C. (2013). Approche fonctionnelle des événements culturels : pour un management territorial dans la proximité. 50^{ème} Colloque « Culture, patrimoine et savoirs » Mons, du 8 au 11 juillet.

Baidari B. (2005). Les entreprises sénégalaises utilisent-elles les données comptables qu'elles produisent, Revue Africaine de Gestion n°2 Mai.

Bampoky B. & Meyssonnier F. (2012). L'instrumentation du contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal, *comptabilité et innovation* HAL 00690927.

Beldi A., Cheffi W., Wacheux F. (2006). L'utilisation de l'information comptable par les managers. Proposition d'une grille d'analyse fondée sur la théorie de la structuration. Comptabilite, controle, audit et institution(s), May 2006, Tunisie. pp.CD-Rom. Ffhalshs-00548085f

Bernoux, P. (2004). Sociologie du changement dans les entreprises et les organisations. Paris: Seuil.

Bertolucci, Marius, and Juan David Pinzon. 2015. —De l'intuition dans la décision des managers de l'action publique. Revue française de gestion N° 251 (6): 115–30

Bezzon, B. & Levy, R. (2020). Le rôle des différentes proximités pour construire des relations d'affaires dans un cluster. Le cas du SPL *Mecanic Vallée. Management international / International Management / Gestión Internacional*, 24(1), 43–55.

<https://doi.org/10.7202/1069093ar>

Bouamama H. (2015). Nouveaux défis du système de mesure de la performance : cas des tableaux de bord. Thèse de Doctorat Université de Bordeaux.

Boubakary (2016). Influences de facteurs de contingence sur le management des entreprises africaines : Le cas du Cameroun. Revue africaine de management vol 1 PP.133- 148.

Caillie D. V. (2003). L'exercice du contrôle de gestion en contexte pme : étude comparée des cas français, canadien et belge. Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion, May, Belgique. pp.CD-Rom. halshs-00582820.

Chapellier P. (1997). Profils de dirigeants et données comptables de gestion en PME. Revue Internationale PME, Vol 10, N°1, p.9-41.

Commission de l'Union Européenne, 2006 p 5 ;

Cossette P. (2003). Méthode systématique d'aide à la formulation de la vision stratégique : Illustration auprès d'un propriétaire dirigeant. Revue de l'Entrepreneuriat, Vol 2, n°1, p 18

Dangereux, K., Chapellier, P. et Villesèque-Dubus, F. (2017). Adapter les outils de contrôle aux contextes et aux acteurs dans les PME : le cas exploratoire du tableau de bord achat d'un dirigeant. *Revue internationale P.M.E.*, 30(1), 27–56. <https://doi.org/10.7202/1039785ar>

Degos J-G. et Zian H. (2019). Le tableau de bord : outil de pilotage de la performance dans les petites et moyennes entreprises. *Revue Marocaine de Contrôle de gestion* n°8.

Deguos J-G. et Souleymanou K.(2017). Revision de l'Acte Uniforme SYSCOHADA : à l'heure d'adoption des normes IFRS dans les structures informelles en Afrique ? 2 ème Journée d'Etude Africaine en Comptabilité et contrôle.

Dieng, O. & Diop, S. (2023). Comment le profil du dirigeant influence-t-il les outils de contrôle de gestion en contexte PME ? Enquête exploratoire au Sénégal. *Revue internationale des sciences de l'organisation*, 15, 95-135. <https://doi.org/10.3917/riso.015.0095>

Diop, S. (2018). Les motifs managériaux de non-adoption des nouvelles méthodes de calcul des coûts : le cas des entreprises sénégalaises. *ACCRA*, 2, 25-48. <https://doi.org/10.3917/accra.002.0025>

Dognon C. A.(2016). Implémentation d'un outil de contrôle de gestion en pme hévéicole. *Revue internationale de gestion et d'économie serie A-Gestion/n°1 vol2* pp 35-57

El Batmi.J.M et al. (2022). Tableau de bord et performance organisationnelle : une approche contingente, *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*. «Volume 6: Numéro 4» pp: 156 -178

Feudjo, J.R., & Tchankam, J. (2013). Les déterminants de la structure financière : Comment expliquer le « paradoxe de l'insolvabilité et de l'endettement » des PMI au Cameroun ?

Field, A. (2009). *Discovering statistics using SPSS* (3rd ed.).Sage.

Flan G.E. (2020). Les pratiques de contrôle de gestion des coopératives ivoiriennes : une étude exploratoire dans la ville de Daloa, *Revue Internationale des Sciences de Gestion* «Volume 3 : Numéro 4» pp : 33- 55.

Foka Tagne, A. & Djoutsa Wamba, L. (2023). Culture d'entreprise et adoption du *Balanced Scorecard* comme outil de pilotage des performances dans les pme camerounaises. *Marché et organisations*, 48, 165-194. <https://doi.org/10.3917/maorg.048.0165>

Gallaud, D., Martin, M., Reboud, S., & Tanguy, C. (2012). Proximités organisationnelle et géographique dans les relations de coopération: une application aux secteurs agroalimentaires. *Géographie Économie Société*, 14(3), 261-285.

Gandhao(2007). Pratiques et méthodes budgétaires des entreprises en Côte d'Ivoire *Revue du CAMES-Nouvelle série B*, Vol 008 N°1-2007(1er Semestre).

Germain C. (2005). La conception des systèmes de contrôle de gestion: les relations entre les budgets et les systèmes de mesure de la performance. *Comptabilité et Connaissances*, May, France. pp.CD-Rom, 2005.

Gilbert P. (1998). *L'instrumentation de gestion*, Edition Economica

Glöckner, A., & Witteman, C. (2010). Beyond dual-process models: A categorisation of processes underlying intuitive judgement and decision making. *Thinking & Reasoning*, 16, 1 - 25.

Guédon J. L. (2014). Le rôle des dirigeants en matière de responsabilité sociale des entreprises: une approche multicas de PME Françaises, thèse de Doctorat Université de Sherbrooke

Hair, J.F.J.; Black, W.C.; Babin, B.J.; Anderson, R.E.; Tatham, R.L. *Multivariate Data Analysis*; Technometrics Prentice Hall: Upper Saddle River, NJ, USA, 2006.

HILMI, Y. (2013). L'audit interne au Maroc: Degré d'intégration et spécificités de l'entreprise. *Revue marocaine de recherche en management et marketing*, (8).

Jolibert A. et Jourdan P. (2011). *Marketing Reseach : méthodes de recherche et d'études en marketing*. Paris, Dunod.

Julien, P.A. et Marchesnay M. (1988). *La petite entreprise*, Paris, Éditions Vuibert.

Konaté F.(2016). TIC et contrôle de gestion en Côte d'Ivoire : validation d'un modèle de mesure de la performance individuelle. *Revue Internationale de Gestion et d'économie serie A-Gestion/n°1* vol1 décembre PP170-191.

Lambert C., Pezet E.(2006). *Discipliner et agir sur soi La double vie du contrôleur de gestion. Comptabilité, controle, audit et institution(s)*.pp.CD-Rom. halshs-00558063

Lawrence P. R. et Lorsch J. W. (1967). *Organization and Environment*. Boston, MA: Harvard Business School, Division of Research.

Le Boulch G, (2001). Approche systémique de la proximité: définitions et discussion. IIIèmes Journées de la Proximité Université Par

Lorino, P., (2002). Vers une théorie pragmatique et sémiotique des outils appliquée aux instruments de gestion, *Cahiers de Recherche de l'ESSEC*, juillet.

Lufuma M. O.J., Kamavuako D. J. et Nkambu K. M. L. (2020). Facteurs contingents de l'adoption des outils de pilotage de la performance des petites et moyennes entreprises : Cas des PME Congolaises de la Ville de Matadi. *Revue Internationale du Chercheur*. Vol 1 n°4 Dec.

Malhotra N., Decaudin J. M., Bouguerra A., *Études marketing avec SPSS*, Pearson Education, Paris, 2007.

Ndjetchou L. (2016). Les modèles comptables à l'épreuve des préoccupations environnementales : une lecture par le droit comptable OHADA. 1ère Journée d'Etude Africaine en Comptabilité et Contrôle. Dakar Sénégal. 245

Ngantchou A. (2016). Le contrôle de gestion en contexte PME africain : l'informalité est- elle a règle ? Communication au congrès de l'AFC, Toulouse.

Ngantchou, A. (2008). Recentrage du cadre comptable, durcissement de l'environnementfiscal et persistance de la gestion des données comptables : une étude du comportement despetites et moyennes entreprises camerounaises. *Comptabilité-Contrôle et Audit*, pp 1-26.

Ngantchou A. (2013). L'influence du profil éthique du propriétaire-dirigeant sur le contenu informatif des nombres comptables Revue internationale P.M.E. 262: 13-36.

Ngongang D. (2013). Système d'information comptable et contrôle de gestion dans les entreprises camerounaises. La Revue Gestion et Organisation 5 pp 113 – 120.

Ngongang D. & Noumouen Njoyo (2018). Facteurs de contingence et nature du contrôle de gestion dans les PME camerounaises. *Revue Africaine de Management* -Vol 3 (2) pp. 79-91.

Nobre T. & Zawadzki C. (2013). Stratégie d'acteurs et processus d'introduction d'outils de contrôle de gestion en PME. Comptabilité contrôle et Audit, Tome 19 Vol 1 pp91-166.

Nobre T. (2001). Méthodes et Outils du contrôle de gestion dans les PME ,Finance Contrôle Stratégie vol 4 n°2 pp119-148.

Oriot, F. & Misiaszek, E. (2012). Le Balanced Scorecard au filtre d'une PME française: Ou pourquoi les PME préfèrent le « sur-mesure ». *Revue française de gestion*, 225, 27-43.
<https://www.cairn.info/revue--2012-6-page-27.htm>.

Pretz J. E. et al (2014). Development and Validation of a New Measure of Intuition: The Types of Intuition Scale. Journal of Behavioral Decision Making, J. Behav. Dec. Making (2014) Published online in Wiley Online Library (wileyonlinelibrary.com) DOI: 10.1002/bdm.1820

Raymond, L., Blili, S. et El-Alami, D. (2004). L'écart entre le consultant et la PME : analyse et perspectives. *Gestion*, 28(4), 52-60.

Tachoula V. (2019). Les déterminants des systèmes de contrôle de gestion dans les entreprises : l'expérience des PME camerounaises. *Revue Internationale des Sciences de Gestion* Numéro 5 : Octobre 2019 / Volume 2 : numéro 4 » p : 804 – 832

Takoudjou Nimpa A. & Teulon F. (2018). Point de vue : une étude exploratoire de l'applicabilité du balanced scorecard dans les pme d'Afrique subsaharienne francophone Association de recherches et publications en management « Gestion 2000 » 2018/3 Volume 35 pages 129 à 143

Takoudjou-Nimpa A., Kanga-Wendji C., Tajeute-Temena K. (2018). Le choix des indicateurs de mesure de la performance dans les tableaux de bord : quels liens avec le profil du dirigeant de la PME ? <http://www.jeacc.org/wp-content/uploads/2018/12/K2-Takoudjou-WendjiTemena.pdf>

Torrès O. (2000). Du rôle et l'importance de la proximité dans la spécificité de gestion des PME. *5ème Congrès International sur la PME*.

Verdier C. (2022). *Une analyse des effets de proximité sur les pratiques de contrôle de gestion : le cas d'une université française*. These de doctorat Université Clermont Auvergne.

Wade M. et Diouf M. (2021). Analyse des déterminants du degré d'utilisation des outils de contrôle de gestion en contexte de PME : une validation empirique au Sénégal. Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit Volume 5 : numéro 2 pp : 37- 66.

Zian H. (2013). Contribution à l'étude des tableaux de bord dans l'aide à la décision des PME en quête de performances. Thèse de doctorat en Sciences de gestion Université Montesquieu.

ANNEXES

Tableau 16: récapitulatif du modèle 1 avec variables de contrôle

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Changement dans les statistiques Variation de R-deux	Variation de F
1	,991	,982	,982	,13153877	,982	5332,988
2	,996	,992	,992	,08813956	,010	117,587
3	,997	,993	,993	,08117861	,001	17,812

Source : Auteur à partir des données sous SPSS

Tableau 17: Coefficient du modèle 1 avec variable de contrôle

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés Bêta	t	Sig.
	A	Erreur standard			
1	(Constante)	,018	,013	1,348	,181
2	PROXI_FONCT	,980	,013	,991	73,027
	(Constante)	,018	,009	2,012	,047
3	PROXI_FONCT	,980	,009	,991	108,985
	PROXI_HIERAR	,098	,009	,099	10,844
	(Constante)	,018	,008	2,185	,031
	PROXI_FONCT	,980	,008	,991	118,331
	PROXI_HIERAR	,098	,008	,099	11,774
	PROXI_SPATIAL	,035	,008	,035	4,220

Source : Auteur à partir des données sous SPSS.

Tableau 18: Variables exclues avec le modèle 1 comprenant les variables de contrôle

Modèle		Bêta dans	t	Sig.	Corrélation partielle	Statistiques de colinéarité Tolérance
1	NOMBRE D'EMPLOYE	,006	,416	,679	,043	,988
	SECTA	,013	,972	,334	,100	,999
	PROXI_SPATIAL	,035	2,689	,008	,267	1,000
	PROXI_HIERAR	,099	10,844	,000	,745	1,000
	GESTIN	,107	6,474	,000	,555	,469
2	NOMBRE D'EMPLOYE	,003	,300	,765	,031	,987
	SECTA	,008	,842	,402	,087	,996
	PROXI_SPATIAL	,035	4,220	,000	,401	1,000
	GESTIN	,051	3,585	,001	,348	,365
3	NOMBRE D'EMPLOYE	,001	,125	,900	,013	,985
	SECTA	,009	1,130	,261	,117	,993
	GESTIN	,011	,456	,650	,047	,129

Source : Auteur à partir des données sous SPSS

Tableau 19: récapitulatif du modèle 2 avec variables de contrôle

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Changement dans les statistiques Variation de R-deux	Variation de F
1	,917	,840	,838	,39157347	,840	498,652
2	,928	,861	,858	,36636426	,021	14,524
3	,933	,870	,866	,35707645	,008	5,954

Source : Auteur à partir des données sous SPSS

Tableau 20: Coefficient du modèle 2 avec variable de contrôle

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés Bêta	t	Sig.
		A	Erreur standard			
1	(Constante)	,025	,040		,631	,530
	PROXI_SPATIAL	,892	,040	,917	22,331	,000
2	(Constante)	,028	,037		,746	,457
	PROXI_SPATIAL	,972	,043	,998	22,707	,000
3	GESTIN	-,164	,043	-,167	-3,811	,000
	(Constante)	,030	,036		,835	,406
	PROXI_SPATIAL	1,047	,052	1,075	20,214	,000
	GESTIN	-,320	,076	-,326	-4,192	,000
	PROXI_FONCT	,161	,066	,166	2,440	,017

Source : Auteur à partir des données sous SPSS

Tableau 21: Variables exclues avec le modèle 2 comprenant les variables de contrôle

Modèle		Bêta dans	t	Sig.	Corrélation partielle	Statistiques de colinéarité Tolérance
1	NOMBRE D'EMPLOYE	-,065	-1,604	,112	-,163	,998
	SECTA	-,012	-,281	,779	-,029	,997
	PROXI_FONCT	-,072	-1,766	,081	-,179	1,000
	PROXI_HIERAR	-,087	-2,166	,033	-,218	1,000
	GESTIN	-,167	-3,811	,000	-,366	,763
2	NOMBRE D'EMPLOYE	-,040	-1,023	,309	-,105	,965
	SECTA	-,007	-,190	,849	-,020	,997
	PROXI_FONCT	,166	2,440	,017	,245	,304
	PROXI_HIERAR	-,039	-,933	,353	-,096	,864
3	NOMBRE D'EMPLOYE	-,033	-,857	,394	-,089	,958
	SECTA	,002	,061	,952	,006	,986
	PROXI_HIERAR	,032	,626	,533	,065	,554

Source : Auteur à partir des données sous SPSS