

Les pratiques du contrôle de gestion dans les P.M.E. : Cas d'entreprises de la région du Nord du Maroc

Management Control Practices in the SME: Case of companies from the Northern region of Morocco

Rachid DAANOUNE

Enseignant chercheur à l'ENCG Tanger
Laboratoire de Recherches et d'Etudes en Finances, Audit et Gestion (LAREFAG)
[*r_daanoune@yahoo.fr*](mailto:r_daanoune@yahoo.fr)

Soukaina MAIMOUNI

Doctorante à l'ENCG Tanger-
Laboratoire de Recherches et d'Etudes en Finances, Audit et Gestion (LAREFAG)
[*soukainamaimouni@gmail.com*](mailto:soukainamaimouni@gmail.com)

Résumé :

Le contrôle de gestion est une discipline en pleine évolution, et si l'étude de cette dernière constitue actuellement une des thématiques les plus privilégiées au sein de la recherche, le contexte spécifique de la PME reste cependant peu envisagé. L'objectif de cet article est de répondre à ce manque identifié dans les travaux de recherche en sciences de gestion, en réalisant, d'une part, une revue des études consacrées aux critères permettant de définir le système de contrôle de gestion d'une entreprise et aux spécificités que manifestent les PME à cet égard. D'autre part, mener une étude exploratoire qui porte sur les pratiques du contrôle de gestion au sein de vingt PME de la région du Nord au Maroc.

Mots Clés :

Contrôle de gestion, PME, Facteurs de contingence, pratiques, outils.

Abstract:

Although the management control is a constantly evolving discipline and is currently one of the most favored topics in research, the specific context of the Small and Medium size Enterprise (SME) is still not widely considered. The key objective of the current paper is to fill this lack of research works in this particular field and to contribute in studying the management control in the SME, by presenting a review of the major studies devoted to define this discipline in the private sector and the specificities that SME demonstrate in this regard. Beside, an exploratory study about the management control practices in twenty SMEs from the Northern Region in Morocco will be presented as well.

Keywords:

Management control, Small and Medium size Enterprise, contingency factor, practices, tools.

Introduction

Les pratiques du contrôle de gestion dans les pays développés sont l'objet d'études depuis une vingtaine d'années. On peut dire qu'on a une connaissance suffisante des outils et méthodes du contrôle de gestion utilisés dans les entreprises nord-américaines et européennes. Par contre dans les pays en voie de développement, les recherches sur le contrôle de gestion restent insuffisantes.

Aussi, même si la discipline de contrôle de gestion a connue de profondes mutations, toutefois, ces évolutions concernent majoritairement les grandes entreprises du secteur industriel. N'est-il pas donc intéressant d'aborder d'autres environnements spécifiques dans lesquels le contrôle de gestion pourrait exister et se développer tels que le contrôle de gestion dans le secteur public, dans les banques, dans les services, dans les activités de logistiques et dans les PME.

C'est précisément sur le domaine de la PME que porte notre recherche. L'objet de cet article est de s'interroger sur l'existence du contrôle de gestion au sein des PME et de savoir l'étendue de ses pratiques et les spécificités qu'elles requièrent.

L'intérêt de traiter un tel thème est multiple. Il s'agit tout d'abord d'un intérêt empirique, lié à l'importance de ces entreprises au niveau de notre pays. En effet, le poids de la PME dans le tissu économique du Maroc est très important. Les PME représentent 99% des entreprises au Maroc, (C. Bentaleb & A. Louitri, 2011). De même, la présence de cette catégorie d'entreprises est remarquée dans des secteurs d'activités multivariés. Il s'agit en outre d'un intérêt théorique, en effet certains auteurs ne considèrent plus la PME comme un petit modèle de la grande entreprise mais comme une entreprise à part qui a ses particularités et ses spécificités (M. Gervais, 1978). Notre recherche s'inscrit donc dans une perspective contingente qui vise à analyser les pratiques de contrôle de gestion existantes dans ces entités.

Pour ce faire, nous visons de donner des éléments de réponses aux questions suivantes :

Quelle est la place du contrôle de gestion au sein de la PME ? Quels sont les facteurs favorisant l'introduction du contrôle de gestion dans les PME ? Quelles sont les caractéristiques du contrôle de gestion des PME ? Quels sont les outils utilisés et comment sont-ils choisis ? Quelles sont les spécificités du contrôle de gestion dans les PME ? Et quel rôle joue-t-il le dirigeant de la PME dans la mise en œuvre de ce système de contrôle ?

Pour répondre à ces questions nous allons présenter le cadre théorique et conceptuel de cette recherche ; ensuite, nous continuerons par présenter la méthodologie de recherche et les résultats de l'étude empirique et leur discussion.

1. LE CONTRÔLE DE GESTION DANS LES PME : CADRE THEORIQUE ET CONCEPTUEL

1.1. Le contrôle de gestion : Définitions et évolutions.

Depuis son émergence durant les années 1920, le contrôle de gestion s'était toujours délicat à définir (Bouquin, 1996). Aujourd'hui, le contrôle de gestion est l'objet de profondes mutations qui ont contribué à l'évolution de ce concept et de ce métier sur le plan théorique et pratique.

Le contrôle de gestion, comme une discipline en pleine évolution (Y. Derongé & K. Cerrada, 2005), a fait l'objet de plusieurs définitions revues dans le temps. Dans les années 1960 le contrôle de gestion a été défini comme le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience dans l'accomplissement des objectifs de l'organisation (R. Anthony, 1960). On comprend donc que le contrôle de gestion est un système de suivi des objectifs et donc une assurance sur la conduite des affaires.

Après, le contrôle de gestion a été redéfini comme le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation (R. Anthony, 1988). Le contrôle de gestion est un système qui contribue à l'élaboration et à la réalisation de la stratégie.

(R. Simons, 1995) a défini le contrôle de gestion « moderne » comme "les processus et les procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation". Il a proposé une typologie des systèmes de contrôle en distinguant : le contrôle diagnostic et le contrôle interactif¹.

Trois constantes se dégagent de ces définitions : le contrôle de gestion est garant d'une logique économique et s'appuie sur des données comptables mais ne s'y limite pas ; il est lié à l'organisation et traduit la stratégie au plan opérationnel ; et il est destiné aux managers.

Le contrôle de gestion est un ensemble d'outils essentiellement comptable permettant l'atteinte des résultats préétablis (Gervais, 2000). Toutefois, d'autres auteurs définissent le contrôle de gestion comme un système qui permet d'influencer les comportements afin d'augmenter la probabilité d'atteinte des objectifs (Merchant & Van Der Stede, 2007).

¹ Le contrôle diagnostic se fait via une batterie d'indicateurs reflétant les différentes dimensions de la performance de l'entreprise ou plus généralement les informations qui sont nécessaires aux managers. Le contrôle interactif permet aux managers d'interagir très fortement avec leurs subordonnés pour traiter des priorités stratégiques et de s'impliquer personnellement dans leurs décisions. Leur attention est alors focalisée sur l'un des outils du contrôle

Notons, en conséquence, qu'on peut distinguer entre deux écoles, l'une technique mettant l'accent sur l'exercice du contrôle et du pouvoir et la maîtrise des outils, et l'autre plus comportementale qui se focalise sur l'influence que joue le contrôle de gestion sur les actions des salariés. Ces deux écoles donnent naissance à deux modèles de contrôle de gestion discutés dans la littérature. Le modèle classique ou traditionnel "comptable et financier" qui présente plusieurs limites et le modèle de nature comportementale, permettant de fixer des objectifs pour baliser l'espace de liberté des acteurs.

Au cours des deux dernières décennies, le contrôle de gestion a beaucoup évolué. Les inputs de ce système étaient des informations financières et quantitatives. Actuellement, on remarque le besoin en informations de grande ampleur, externes et intégrant des aspects autres que financiers (Chenhall, 2003) ; (Arnaud et al., 2001) De même on constate que la position de cette fonction ne se définit pas par des règles et des normes puisque elle est influencée par plusieurs facteurs de contingence liée à la taille, le pouvoir des acteurs, l'activité, l'organisation, la stratégie, l'environnement, etc.

Aussi plusieurs cas de rattachement de cette fonction au sein des entreprises sont observés. Parfois, on retrouve le contrôle de gestion rattaché au département administratif et financier. Dans ce cas le contrôleur de gestion produit des informations strictement financières. Dans d'autres cas on peut trouver dans les grandes entreprises tout un département de contrôle de gestion à part et cette fois-ci ce rattachement permet d'assurer un traitement équilibré entre toutes les natures d'informations (financières, commerciales, techniques et opérationnelle). Dans d'autres cas le contrôle de gestion est rattaché à la direction générale et se trouve donc dans une position de conseil avec une légitimité plus renforcée.

1.2.La PME : Définitions et spécificités.

On distingue traditionnellement deux types de critères d'identification des PME. D'une part, les critères quantitatifs ; ils sont nombreux et portent sur les différents éléments constitutifs de l'activité de l'entreprise. Il s'agit de l'effectif, du chiffre d'affaires, de la valeur ajoutée, du capital social, de l'implantation et du marché. D'autre part, des critères qualitatifs sont utilisés non seulement pour compléter les premiers, mais aussi pour donner une idée précise de la PME, puisqu'ils renseignent sur sa structure interne, son organisation et ses méthodes de gestion.

Au Maroc, la définition de la PME a connue une évolution allant de la procédure simplifiée et accélérée (PSA) établie en 1972, à la charte de la PME en 2002, en passant par la ligne pilote

mobilisée en 1978, le programme d'assistance intégré (PAI) puis le code d'investissement promulgué en 1983. La PMI² est généralement considérée comme composante des PME, il est souvent difficile de les différencier.

C'est la définition officielle de la PME au Maroc, selon la charte de 2002, qui essaie de l'identifier juridiquement et d'énumérer des critères complémentaires. Selon l'article premier de la charte, on entend par PME : « toute entreprise gérée et/ou administrée directement par les personnes physiques qui en sont les propriétaires, copropriétaires ou actionnaires, et qui n'est pas détenue à plus de 25% du capital ou des droits de vote par une entreprise ou conjointement par plusieurs entreprises ne correspondant pas à la définition de la PME ».

1.2.1. Les caractéristiques générales de la PME :

Les PME sont caractérisées par des critères purement quantitatifs. Et qui ont un caractère restrictif qui ne rend pas compte de leur hétérogénéité.

Un ensemble de recherches ont pu déterminer le concept de la PME par la proposition de six caractéristiques principales :

- La petite taille : En termes d'effectif, niveau d'activité...la chose qui implique une nature limitée des ressources financières, techniques ou humaines.
- La centralisation de la gestion : Le système de gestion de la PME est dominé par le dirigeant.
- La faible spécialisation : Tout le monde fait tout
- La stratégie intuitive réactive et peu formalisée : Ce type de stratégie ne permet pas de tracer un plan clair lié avec des objectifs stratégiques de l'entité mais elle est influencée par des relations interpersonnelles du dirigeant avec ses collaborateurs qui sont souvent des membres de sa famille.
- Le système d'information interne complexe et peu organisé : Il est axé principalement sur des relations informelles tracées par le dialogue direct, et s'il évolue dans le temps il sera axé sur des données purement comptables et sur le calcul des coûts de revient.
- Le système d'information externe simple : Il est dominé aussi par la présence du dirigeant dans n'importe quel type de relation entre la PME et ses parties prenantes.

² Petite et Moyenne Industrie

1.2.2. Les facteurs de contingence : Quel impact sur le design du contrôle de gestion ?

Les PME disposent d'un portrait vraiment spécifique par rapport aux autres catégories d'entreprises. Les caractéristiques que nous avons déjà présentées synthétisent un peu la réalité, mais elles pourraient certainement influencer le design de système de contrôle de gestion.

-Spécificité Psychologique

En effet, la spécificité psychologique marque très fortement le contexte de la PME, puisque le dirigeant centralise le pouvoir de prise de décision et refuse de déléguer cette tâche. Donc, il y a moins de partage d'informations et donc le système du contrôle de gestion ne sera pas enrichi par la quantité suffisante d'information et par conséquent les résultats ne seront pas fiables.

(Lavigne, 2002) insiste principalement sur la nature de la fonction du dirigeant. Selon lui, la nature de la formation du dirigeant influence la formalisation des outils de gestion dans la PME.

-Spécificité environnementale :

De même, les PME généralement sont marqués par un environnement incertain (Julien et al. 1994 ; 2005) à cause de leur incapacité de contrôle des perturbations économiques. La chose qui les rend plus vulnérables par rapport à la concurrence. Et pour faire face à cette faiblesse, la plupart des dirigeants choisissent la stratégie de spécialisation sur une seule activité pour se protéger et assurer leur pérennité. Or cette stratégie est difficilement mis en œuvre (Raymond, 1995) surtout lorsqu'on trouve que le dirigeant n'a pas assez d'expériences dans le domaine d'activité. Ces perturbations ont un impact sur la forme et le fond du système de contrôle de gestion ; elles ne lui permettent pas d'être évolutif comme elle le rend informel et rigide (Van Caillie, 2007).

-Spécificité Organisationnelle :

La structure des PME est une structure simple et peu formalisée (Raymond, 1994) et c'est fort logique car l'entité PME est caractérisée, comme nous avons déjà dit, par une petite taille qui implique un volume limité en ressources humaines, financières et techniques. La chose qui se traduit alors par une faiblesse au niveau de la gestion.

D'ailleurs, plusieurs auteurs ont montré qu'il y a une corrélation forte entre la taille et le design du système de contrôle de gestion (Nobre, 2001). En effet, plus que la taille augmente plus qu'il y a une formalisation des outils de contrôle de gestion et vice versa. Ainsi le rôle du contrôle de gestion devient de plus en plus important pour aider le décideur dans la maîtrise des difficultés croissantes à cause de l'augmentation de la taille.

-Spécificité décisionnelle :

La PME est caractérisée par un cycle décisionnel intuitif et de court terme. Il se base seulement sur les expériences et les usages. Les décisions sont des réactions face aux résultats et non pas des anticipations ou des planifications pour le long terme. Cette réactivité est le résultat de l'influence de la personnalité de dirigeant.

-Spécificités des systèmes d'informations :

L'information transmise au sein des PME est souvent tacite et peu codifiée (Julien, et al., 2005). A l'externe, la recherche de l'information aussi que sa transmission se fasse d'une façon informelle (Julien, et al., 2005). Le manque d'expérience de l'utilisation des ressources informationnelles dans l'entité influence le système du contrôle de gestion.

En synthétisant ce qu'a été signalé, on peut dire que la PME présente un cas spécifique et que les caractéristiques de celle-ci sont des défis face aux dirigeants quant à la mise en place d'un système de contrôle de gestion adéquat et efficace à leurs entités.

1.3. Les recherches sur le contrôle de gestion en PME :

Plusieurs chercheurs se sont préoccupés du contrôle de gestion et d'autres des spécificités des PME, mais les recherches concernant le contrôle de gestion des PME restent encore rares. Depuis la fin des années 1990, un certain nombre de travaux sur l'existence du contrôle de gestion en contexte du PME ont vu le jour (Chappelier & Fernandez et al., 1997).

La plupart des travaux existant se focalisent sur l'étude des outils de contrôle de gestion comme les travaux réalisés par, (Nobre, 2001b) ; (Fernandes, 1996) ; (Germain, 2006). Ces auteurs affirment la faiblesse des outils de contrôle de gestion dans les PME et de la structure de la fonction elle-même.

Certains travaux de recherche traitent seulement l'importance de la planification dans ce type d'entreprise. C'est une démarche plus ciblée qui prend en considération un seul volet du

contexte PME (Hodges, 2006). A contrario, on trouve d'autres travaux qui traitent le contrôle de gestion dans une vision globale (Sandelin, 2008).

En outre, d'autres recherches ont abordé le rôle de l'introduction du contrôle de gestion au sein des PME et sa relation avec le développement de celle-ci (Meysonnier & Reid Smith, 2008). Ces travaux s'intéressent à l'explication du lien entre l'introduction du contrôle de gestion en PME et sa croissance (Flamholtz Randle, 2000). Ces recherches montrent qu'au cours de la phase de croissance de l'entreprise, le management informel laisse place au management formel pour répondre aux exigences réglementaires et structurelles. Et c'est là où la nécessité de la fonction du contrôle de gestion en PME apparaissent.

Dans le même cadre, d'autres travaux anglophones se focalisent sur un type spécifique de PME : le Start-up ; une entreprise jeune, innovante à forte potentiel de croissance qui fait souvent l'objet de levée de fonds. En effet, l'ouverture du capital aux investisseurs peut être un parmi les facteurs d'introduction du contrôle de gestion en PME. D'autres raisons ont été évoquées comme par exemple la pression exercée par les parties prenantes pour légitimer l'entité (les clients, les fournisseurs, les banques...).

En fin, un petit nombre de travaux s'intéressent à l'étude du rôle des acteurs de l'entité dans l'introduction du contrôle de gestion au sein des PME. Le rôle du dirigeant (Chapellier, 1997), le rôle du contrôleur de gestion (Nobre, 2001b), le rôle de l'expert-comptable (Bajan, 1993). Plus que cela, ces mêmes auteurs ont abordés ultérieurement le rôle des relations entre les acteurs stratégiques et l'incidence de ces relations sur le choix des outils et le rattachement de la fonction.

Pourtant, ces différentes recherches sont contradictoires. En effet, on trouve certains auteurs mettent en évidence l'influence fort du profil du principal dirigeant de la PME sur l'usage des informations de gestion (Chappelier, 1997), d'autres comme (Dupuy, 1987) observe que le dirigeant gère son PME en se basant seulement sur les données comptables de base. Au même temps, (Riggs & Braker, 1986) affirment que les PME utilisent des prévisions de ventes qui rendent leur performance financière considérablement élevée. Donc on observe des constats théoriques peu homogènes qui créent une certaine ambiguïté conceptuelle sur ce sujet.

Plus encore, on constate une contradiction lorsqu'on découvre que ces mêmes auteurs affirment qu'une PME doit nécessairement être dotée d'un système de contrôle de gestion affiné et évolutif pour assurer sa survie dans un environnement hostile (Robinson & Pearce, 1984) ; (Holmes & Nicholls, 1988) ; (Amboise & Bakanibona, 1990) ; (Fernandez et al., 1994). Alors que d'autres auteurs ne partagent pas la même idée en déclarant qu'une PME

peut survivre et être performante avec seulement un système de contrôle de gestion peu formalisé et centralisé sur le suivi d'un nombre limité d'indicateurs clés. Il s'avère donc que cette contradiction s'explique par la multiplication et la diversité des cadres de références et des cas sur lesquels ces différents auteurs se sont basés.

Notons aussi que le nombre des travaux de recherche sur le contrôle de gestion dans les PME est très limité en quantité (22 articles), (Condor, 2012) et aussi en qualité. En effet, on trouve que la quasi-totalité des recherches se focalisent sur un trait spécifique de cette discipline, elles n'ont pas une vision large qui englobe tous les aspects de la recherche. Donc pour pallier aux failles de la recherche sur le contrôle de gestion en PME, il est primordial d'élargir la vision en utilisant les approches cognitives pour savoir comment elles peuvent guider les comportements des acteurs et en utilisant les théories sociologiques qui constituent des vrais grilles d'analyses des situations auxquelles une PME peut être confrontée lors de l'introduction du contrôle de gestion.

1.3.1. L'existence de la Fonction de CG au sein des PME L

Le contrôle de gestion est une fonction inadaptée aux caractéristiques de la PME, « la rigueur et la créativité ne peuvent cohabiter que très difficilement ». (Berland & Persiaux, 2008). En effet, la gestion de la PME repose sur des valeurs spécifiques : la réactivité, l'intuition, la prise de risque... qui sont contradictoires par rapport aux principes du contrôle de gestion : la rigueur, l'efficacité, l'anticipation...

On constate que l'introduction du contrôle de gestion dans les PME est donc une mission très difficile qui exige un état d'esprit ouvert permettant de pouvoir gérer les comportements et des paradoxes organisationnels.

La fonction de contrôle de gestion dans les PME est souvent sous structurée (Fournier, 1992), ou elle existe de façon informelle. (McMahon & Holmes, 1991) soulignent que de nombreuses petites et moyennes entreprises souffrent d'un manque au niveau des outils de gestion ce qui engendre la méconnaissance des conditions économiques exactes et la mauvaise maîtrise du processus de création de valeur.

En outre lorsqu'on parle du contrôle de gestion dans les PME on trouve que celui-ci présente une seule mission commune dans la plupart des PME : celle du contrôle régulier et permanent du résultat sans pour autant lié ce résultat aux facteurs de contingence des PME. Or, on constate que l'ensemble des études réalisées dans les pays développés montrent que le contrôle de gestion au sein des PME doit s'adapter aux différents facteurs de contingence qui

marquent ce type d'entreprise à savoir : la stratégie, la structure, l'environnement externe, la technologie et la culture.

1.3.2. Les pratiques recensées :

Le contrôle de gestion existant dans les PME est très basique. Il repose sur des outils traditionnels de comptabilité de gestion, de budgétisation et de calcul des coûts. Il est loin d'être un système global de pilotage des performances. Puisque le contrôle de gestion dans les PME est très influencé par les dirigeants d'entreprise, le contrôle de gestion sera donc, un outil de réalisation des objectifs de ces individus de telle sorte de pouvoir contrôler les autres parties prenantes (salariés, clients...) et orienter ainsi leurs comportements afin de réaliser leurs intérêts au détriment des autres.

De même puisque la PME repose sur les dimensions de l'intuition, la réactivité, la prise de risque et la prise de risque, le contrôle de gestion pourrait être utile pour stimuler ces spécificités qui sont parfois paradoxales par rapport à la nature du contrôle de gestion. Et pourtant le contrôle de gestion peut aider la PME notamment dans sa dimension interactive (Simon, 1995).

En outre, le Contrôle de gestion reste un véritable outil d'aide à la décision et de création de visibilité pour les décideurs dans la mesure où les managers font appel aux outils de contrôle de gestion pour confronter leurs intuitions par rapports aux réalités.

On peut dire donc que le contrôle de gestion dans les PME vient à la fin du processus pour remettre en question l'ensemble des pratiques managériales, alors que ce n'est pas l'ultime but de ce système. Par conséquent, on constate une nature très informelle qui marque le contrôle de gestion dans les PME.

2. LE CONTRÔLE DE GESTION DANS LES PME : CAS D'ENTREPRISE DE LA REGION DU NORD DU MAROC.

2.1. Aspects méthodologiques

Cette étude exploratoire a été réalisée par questionnaire auprès de PME faisant partie de secteurs d'activité différents. L'administration de ce questionnaire était pour certains cas communiqué et récupéré en ligne et pour d'autres cas rempli face à face suite à des entretiens semi-directifs.

2.1.1. Le choix de la PME

Les PME doivent répondre aux conditions suivantes :

- Pour les entreprises existantes, avoir un effectif permanent ne dépassant pas 200 personnes et avoir réalisé, au cours des deux derniers exercices, soit un chiffre d'affaires(CA) annuel hors taxes n'excédant pas 75 millions de dirhams, soit un total de bilan annuel n'excédant pas 50 millions de dirhams . Lorsqu'il s'agit d'une PME qui détient directement ou indirectement plus de 25% du capital ou des droits de vote dans une ou plusieurs entreprises, il est fait addition des effectifs permanents et des chiffres d'affaires annuels hors taxes ou des totaux des bilans annuels de PME et des autres entreprises précitées, sans toutefois que le total de chacun de ces critères dépasse les seuils fixés ci-dessus.
- Pour les entreprises nouvellement créées (toute entreprise ayant moins de deux années d'existence), sont considérées comme PME, les entreprises ayant engagé un programme d'investissement initial global n'excédant pas 25 millions de dirhams et respecté un ratio d'investissement par emploi de moins de 250 000 dirhams.

Tableau 1 : Les critères des PME selon la charte de la PME

| TYPE | EFFECTIF. | C.A OU TOTAL DU BILAN. | |
|------|------------------|------------------------|-----------------------|
| PME | ≤ 200 personnes. | ≤ 75 millions de Dhs. | ≤ 50 millions de Dhs. |

« Source : Elaboré par l'auteur »

Désormais, la version finale de la nouvelle définition de la PME tient compte du seul critère du chiffre d'affaires et fait abstraction du nombre de ses employés. Le document final définit trois types d'entreprises :

- La très petite entreprise (moins de 3 millions de DH) ;
- La petite entreprise (entre 3 et 10 millions de DH) ;
- Et la petite et moyenne entreprise (entre 10 et 175 millions de DH).

2.1.2. Les caractéristiques de l'échantillon :

L'échantillon ne comporte pas la totalité des PME de la région du nord du Maroc. C'est juste une partie des PME de cette région. C'est un échantillon aléatoire.

Nous avons contacté 68 entreprises, sur un total de 961 PME de la région, avec un taux de réponse de 29,41%, et donc l'étude traite le cas de 20 entreprises.

Ces entreprises ont été choisies à partir de l'annuaire des entreprises commerciales, industrielles et de services de la chambre de commerce élaboré par la Chambre de Commerce et d'Industrie et de Services de la Région Tanger-Tétouan-Al-Hoceima.

Les entreprises étudiées se répartissent comme suivant :

- **Selon le statut juridique**

Tableau 2 : Répartition des PME enquêtées selon le statut

| STATUT JURIDIQUE | NOMBRE | % |
|------------------|-----------|------------|
| SA | 2 | 10% |
| SARL | 18* | 90% |
| SNC | 0 | 0 |
| AUTRES | 0 | 0 |
| TOTAL | 20 | 100 |

*Dont une seule entreprise est une SARL à associé unique

« Source : Elaboré par l'auteur »

- **Selon le secteur d'activité :**

Nous avons essayé de varier les secteurs d'activités pour juger l'importance de la fonction du contrôle de gestion dans des types d'activités différentes avec une prédominance du secteur textile (40%).

Tableau 3 : Répartition des PME selon le secteur d'activité

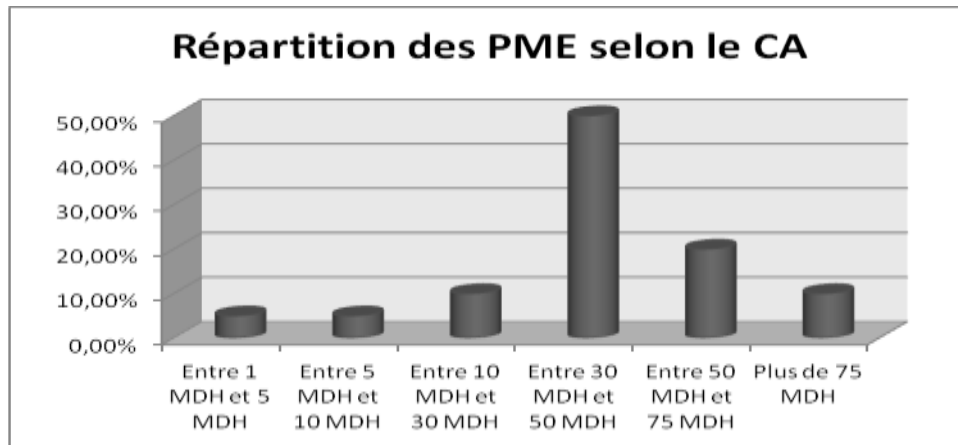
| SECTEUR D'ACTIVITE | NOMBRE | % |
|------------------------|-----------|------------|
| Industrie de plastique | 3 | 15% |
| Industrie d'automobile | 5 | 25% |
| Aéronautique | 2 | 10% |
| Textile et cuir | 8 | 40% |
| Agro-alimentaire | 2 | 10% |
| TOTAL | 20 | 100 |

« Source : Elaboré par l'auteur »

- **Selon le Chiffre d'Affaires (CA) :**

Les entreprises enquêtées ont des tailles variées avec une dominance des moyennes tailles puisque 50% des entreprises ont un chiffre d'affaires entre 30 et 50 MDH.

Figure 1 : Répartition des PME selon le CA



« Source : Elaboré par l'auteur »

- **Selon l'effectif :**

45% des PME enquêtées ont un effectif entre 50 et 100 personnes, donc sont loin de la taille intermédiaire (ETI) qui s'acquière en franchissant le seuil de 250 personnes.

Tableau 4 : Répartition des PM enquêtées selon l'effectif

| L'EFFECTIF | NOMBRE | % |
|----------------------------|-----------|-------------|
| Entre 1 et 20 personnes | 2 | 10% |
| Entre 20 et 50 personnes | 3 | 15% |
| Entre 50 et 100 personnes | 9 | 45% |
| Entre 100 et 200 personnes | 4 | 20% |
| Plus que 200 personnes | 2 | 10% |
| TOTAL | 20 | 100% |

« Source : Elaboré par l'auteur »

2.1.3. L'enquête :

L'enquête a été réalisée à travers un questionnaire composé de quatre axes principaux :

- Caractéristiques de la PME
- Caractéristiques du dirigeant de la PME
- Raisons et motivations de l'introduction du contrôle de gestion
- Caractéristiques et spécificités du contrôle de gestion (structure, outils et SI, pratiques...)

La plupart des questions sont à choix multiples pour faciliter la collecte des données et la rapidité de la production de la réponse.

Nous avons combinés entre deux modes d'administration soit :

L'administration face à face et l'administration en ligne et cela en fonction de la disponibilité des interlocuteurs. Notons que l'entretien face à face nous a permis un meilleur contrôle en matière de temps et de rapidité de collecte des réponses.

2.2. Résultats et discussions :

2.2.1. Les caractéristiques de la PME

La plupart des PME cherchent à assurer leur survie dans le marché surtout lorsqu'il s'agit d'un environnement très concurrentiel. Par conséquent elles essaient le maximum possible de fixer des objectifs pour les guider et servir comme références et aussi comme un moyen d'évaluation de leur performance.

Tableau 5 : les Objectifs des PME enquêtées

| OBJECTIF | NOMBRE | % |
|-------------------|-----------|----------------|
| La rentabilité | 12 | 60% |
| La part de marché | 4 | 20% |
| La pérennité | 4 | 20% |
| TOTAL | 20 | 100,00% |

« Source : Elaboré par l'auteur »

On constate d'après l'enquête que 60% des PME se fixent comme objectif l'amélioration de la rentabilité ; pour cette catégorie d'entreprises, les dirigeants expliquent qu'à travers le maintien d'un niveau de bénéfice important (résultats positifs) l'entreprise reste une entité performante. Donc, ils parlent ici de la rentabilité financière, et leur ultime but c'est de réaliser des gains.

D'autres dirigeants (20%) déclarent que leur objectif c'est la pérennité de leur entité en expliquant qu'il suffit d'assurer un minimum de chiffre d'affaires mais d'une façon durable. Tout en mettant l'action sur tous les moyens nécessaires (humains, matériels et financiers) pour assurer le succès de démarrage et de croissance de leurs entreprises.

D'autres dirigeants (20%) fixent de développer, surtout au début, une part de marché importante afin de se positionner par rapport aux concurrents dans une période donnée. Le but est de pouvoir par la suite se fixer une stratégie commerciale efficace.

Tableau 6 : Répartition des PME enquêtées selon la stratégie

| STRATEGIE | NOMBRE | % |
|----------------|-----------|----------------|
| Pénétration | 15 | 75% |
| Spécialisation | 5 | 25% |
| TOTAL | 20 | 100,00% |

« Source : Elaboré par l'auteur »

En effet, afin de réaliser ces objectifs, les PME doivent élaborer une stratégie. Selon les résultats de l'enquête, plus que 75% des PME optent pour une stratégie de pénétration de marché à travers l'application des prix les plus bas par rapport aux concurrents. Et uniquement 25% des PME optent pour la spécialisation et c'est généralement le cas des entreprises du secteur agroalimentaire.

Tableau 7 : Pourcentage des PME enquêtées ayant un plan d'actions

| PLAN D'ACTIONS | NOMBRE | % |
|----------------|-----------|----------------|
| Oui | 4 | 20% |
| Non | 16 | 80% |
| TOTAL | 20 | 100,00% |

« Source : Elaboré par l'auteur »

Mais malheureusement, nous avons constatés à travers les entretiens que nous avons pu noter que la notion du plan d'actions est presque inexistante dans la sphère PME. Ainsi, la plupart des stratégies suivies sont entretenues d'une manière informelle. Les résultats de l'enquête montrent que presque 70% des PME n'ont pas un plan d'actions. Par conséquent, on peut déduire que les PME sont réactives et non proactives, la réduction des coûts ou le changement des prix ou n'importe quelle décision se fassent en réponse à un changement de l'environnement. On parle ici d'un comportement manageriel correctif et non pas préventif.

2.2.2. Le dirigeant de la PME :

L'âge du dirigeant est une caractéristique très importante pour l'analyse des PME, puisque celles-ci sont de façon générale caractérisées par la centralisation de la gestion aux mains du dirigeant qui est souvent le propriétaire.

Selon l'étude réalisée, nous avons constatés que 45% des PME sont dirigées par des personnes dont l'âge est supérieur à 40 ans. L'âge du dirigeant est un facteur crucial pour le développement de la PME. Dans certains entretiens, on était informé par certains répondants que souvent des PME qui disparaissent à cause du décès du dirigeant même si l'entité était dans une bonne santé financière.

Tableau 8 : L'âge des dirigeants des PME enquêtées

| L'AGE | NOMBRE | % |
|--------------|-----------|----------------|
| 30 à 40 ANS | 8 | 40% |
| 41 à 50 ANS | 9 | 45% |
| 51 à 60 ANS | 3 | 15% |
| TOTAL | 20 | 100,00% |

« Source : Elaboré par l'auteur »

Parmi les autres facteurs qui peuvent influencer l'innovation dans les PME, il y a la formation du dirigeant. L'enquête nous a permis de découvrir que la plupart des PME (45%) sont dirigées par des ingénieurs de formation Bac+5 qui n'ont pas suivi une formation spécifique en gestion des entreprises, suivi par des gestionnaires de formation (30%). Ces deux catégories de dirigeants sont dans la plupart des cas des propriétaires de ces PME. Ensuite, on trouve ceux qui ont bénéficié d'une formation Bac+2 techniciens ou autres (15%).

Tableau 9 : Formation des dirigeants des PME enquêtées

| FORMATION DU DIRIGEANT | NOMBRE | % |
|---|-----------|----------------|
| Ingénieur (Bac + 5) | 9 | 45% |
| Technicien supérieur (Bac + 2) | 3 | 15% |
| Technicien | 0 | 0,00% |
| Gestionnaire (Bac + 4 en gestion) | 6 | 30% |
| Bac à BTS Comptabilité, Licence en gestion ou autre | 2 | 10% |
| Niveau bac | 0 | 0,00% |
| TOTAL | 20 | 100,00% |

« Source : Elaboré par l'auteur »

Puisque la PME est caractérisée par sa petite taille et aussi la dominance de la gestion par le dirigeant. Nous avons cherchés à travers ce questionnaire les fonctions que peut un dirigeant occupé au sein d'une PME.

Tableau 10 : Responsabilités des dirigeants des PME enquêtées

| RESPONSABILITES DU DIRIGEANT | NBRE | % |
|--|-----------|----------------|
| Responsabilité des finances | 8 | 40% |
| Responsabilité Technique | 4 | 20% |
| Responsabilité d'exploitation | 5 | 25% |
| Responsabilité Commerciale | 1 | 5% |
| Responsabilité Administrative du personnel | 2 | 10% |
| Autres Responsabilités | 0 | 0,00% |
| TOTAL | 20 | 100,00% |

« Source : Elaboré par l'auteur »

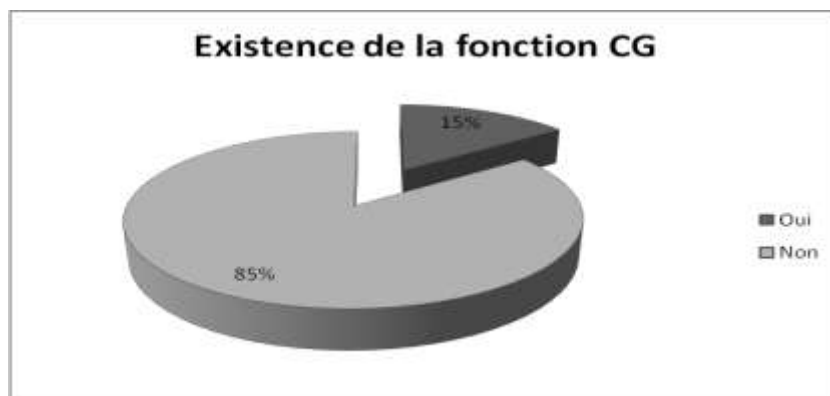
Les résultats de l'étude montrent que le dirigeant s'occupe presque de toutes les responsabilités de toute nature confondue, mais la plus dominante est celle de la responsabilité des finances dans 40% des cas. La responsabilité de l'exploitation pour 25% des cas, technique pour 20% des cas et administrative pour 10% des cas étudiés.

Donc les caractéristiques que nous avons relevées sur le plan théorique ont été confirmées par l'étude. On constate qu'il y a vraiment une centralisation de la gestion et cela en raison de la simple structure ou même de l'absence d'une structure claire qui définit la fonction de chaque membre de l'entité et c'est exactement ce que l'on appelle le caractère de proximité hiérarchique démontré par (Torrès O, 1999).

2.2.3. Les caractéristiques du contrôle de gestion :

L'existence de la fonction de contrôle de gestion en tant que service n'est pas constatée dans la plupart des cas étudiés. Seulement 15% des entreprises qui ont affirmés l'existence de la fonction d'une façon formelle.

Figure 2 : Existence de la fonction contrôle de gestion



« Source : Elaboré par l'auteur »

Une entreprise dans le secteur aéronautique, une autre dans le secteur automobile et une dernière dans le secteur d'industrie du plastique, soit 3 entreprises au total, qui disposent d'une structure formelle de contrôle de gestion. Notons également que dans ces services, il n'y a qu'une seule personne chargée du contrôle de gestion et elle est rattachée à la direction administrative et financière.

Le reste, 85% des PME, affirment l'inexistence du service de contrôle de gestion. Mais parmi ces entreprises 80% déclarent qu'elles disposent de quelques outils et pratiques de contrôle de gestion.

Tableau 11 : Existence de service de contrôle de gestion par secteur d'activité

| EXISTENCE DU SERVICE DE CG / SECTEUR | OUI | NON | TOTAL |
|---|------------|------------|--------------|
| Aéronautique | 1 | 1 | 2 |
| Automobile | 1 | 4 | 5 |
| Textile-Cuir | 0 | 8 | 8 |
| Industrie du Plastique | 1 | 2 | 3 |
| Agro- alimentaire | 0 | 2 | 2 |
| TOTAL | 3 | 17 | 20 |

« Source : Elaboré par l'auteur »

L'enquête nous a permis de constater que les PME utilisent presque toutes des outils de contrôle de gestion. Dans notre échantillon la totalité ont recours à la comptabilité générale (100%), et presque la totalité (90%) des PME ont recours au système de comptabilité analytique pour le calcul des coûts ; et pour les autres outils : les tableaux de bord (55%), les budgets (45%) et le reporting (30%).

Tableau 12 : Les outils de contrôle de gestion utilisés par les PME enquêtées

| OUTILS UTILISES | NOMBRE | % |
|-------------------------|---------------|-------------|
| Comptabilité analytique | 18 | 90% |
| Contrôle budgétaire | 7 | 35% |
| Comptabilité générale | 20 | 100% |
| Tableau de bord | 11 | 55% |
| Budgets | 9 | 45% |
| Reporting | 6 | 30% |
| Simulation stratégique | 2 | 10% |
| TOTAL | 73 | 365% |

« Source : Elaboré par l'auteur »

Les principaux outils de contrôle de gestion utilisés et que nous avons analysé sont la comptabilité analytique, les budgets et le tableau de bord.

- **La comptabilité analytique :**

D'après l'étude nous avons constaté que 90% des PME pratiquent la comptabilité analytique, mais pas de façon développée et profondes en utilisant les systèmes d'informations. Dans la majorité des cas, la comptabilité analytique est réalisée à travers Excel pour avoir des informations sur les coûts de l'entreprise mais principalement sur les dépenses en matières premières et en main d'œuvre pour la prise de décision dans la majorité des cas (44%).

Tableau 13 : Objectifs de la tenue de la comptabilité analytique

| L'OBJECTIF DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE | NBRE | % |
|---|-------------|---------------|
| Etre plus efficace au niveau de la gestion | 3 | 16,67% |
| La réactivité au niveau de la prise de décision | 8 | 44,44% |
| La réduction des coûts des dysfonctionnements | 6 | 33,33% |
| L'augmentation de la qualité de service | 0 | 0,00% |
| L'introduction de changement organisationnel | 1 | 5,56% |
| TOTAL | 18 | 100% |

« Source : Elaboré par l'auteur »

Le calcul des coûts sert principalement pour la prise de décisions stratégiques en relation avec le choix du produit ou le choix de la cible commerciale représentant ainsi un pourcentage important de 61%.

Tableau 14 : Emploi des coûts calculés par les PME enquêtées

| L'EMPLOI DES COUTS CALCULES | NBRE | % |
|---|-------------|----------------|
| Analyse des marges | 5 | 27,78% |
| Analyse de la rentabilité par produit | 11 | 61,11% |
| La fixation des prix | 3 | 16,67% |
| Analyse de la rentabilité par client | 11 | 61,11% |
| Analyse de la rentabilité d'un centre de responsabilité | 0 | 0,00% |
| TOTAL | 30 | 166,67% |

« Source : Elaboré par l'auteur »

Dans ces entreprises le calcul des coûts s'effectue d'une façon ponctuelle dans la plupart des cas (44%) soit lors du lancement d'un nouveau produit ou d'une préparation d'une nouvelle offre pour un nouveau client. Donc nous constatons qu'il n'y a pas une procédure formalisée et récurrente de calcul et d'analyse des coûts des produits, c'est tout simplement une opération de calcul pour prendre une décision et abandonnée par la suite ces calculs une fois le projet ou l'activité a changé ou a été abandonné. L'optimisation des coûts n'est pas une préoccupation majeure des dirigeants.

Pour les autres cas (28%), on trouve que les coûts sont calculés annuellement car ils sont fixés par le groupe et ces PME ne sont que des filiales. Et ces coûts sont généralement basés sur des standards.

Notons également que pour 17% des entreprises le calcul des coûts se fait d'une façon semestrielle et pour 11% des cas ils le font trimestriellement pour établir des documents et des rapports demandés par le responsable de l'entreprise.

Tableau 15 : Fréquence de calcul des coûts

| FREQUENCE DE CALCUL DES COUTS | NBRE | % |
|--------------------------------------|-------------|----------------|
| Mensuelle | 0 | 0,00% |
| Bimensuelle | 0 | 0,00% |
| Trimestrielle | 2 | 11,11% |
| Semestrielle | 3 | 16,67% |
| Ponctuellement | 8 | 44,44% |
| Annuelle | 5 | 27,78% |
| TOTAL | 18 | 100,00% |

« Source : Elaboré par l'auteur »

Les coûts calculés sont des coûts complets pour (50%) des cas afin de déterminer le coût de revient et ainsi déterminer la rentabilité par produit ou par client.

De même 28 % des entreprises enquêtées procèdent au calcul des coûts standards d'une façon annuelle et sont déterminés par le groupe afin de fixer le prix de transfert interne.

On remarque aussi l'absence total des méthodes "nouvelles" de calcul des coûts et cela à cause des structures informelles ou moins organisées des entités enquêtées, puisque la méthode ABC par exemple ou d'autres nouveaux systèmes de calcul des coûts (Méthode des coûts cibles, méthodes des coûts cachés et des coûts de non qualité) exigent une réorganisation l'entreprise et une richesse du système d'information, et ce n'est pas le cas des entreprises enquêtées.

Tableau 16 : Répartition des PME enquêtées en fonction de la catégorie des coûts calculés

| CATEGORIE DES COUTS | Nombre | % |
|----------------------------|---------------|----------------|
| Coûts complets | 9 | 50% |
| Coûts directs | 4 | 22,22% |
| Coûts standards | 5 | 27,78% |
| Coûts variables | 0 | 0,00% |
| Coûts marginaux | 0 | 0,00% |
| TOTAL | 18 | 100,00% |

« Source : Elaboré par l'auteur »

La rentabilité des PME représente l'objectif principal de ces entités. Mais cette variable est influencée directement par le prix qui est une variable stratégique sur laquelle elles peuvent compter pour améliorer leur performance. La détermination du prix prend en considération plusieurs facteurs : le marché, les coûts, la concurrence...

Tableau 17 : Méthodes de fixation des prix

| RELATION COUT - PRIX | NBRE | % |
|---|-----------|----------------|
| Au Marché | 3 | 16,67% |
| Aux Coûts | 9 | 50,00% |
| A la concurrence | 0 | 0,00% |
| Aux comportements des clients | 0 | 0,00% |
| (Prix de transfert interne fixé par la maison mère) | 6 | 33,33% |
| TOTAL | 18 | 100,00% |

« Source : Elaboré par l'auteur »

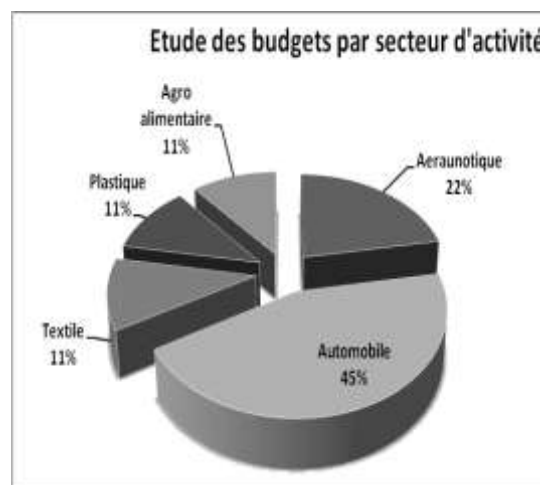
A ce niveau, les résultats de notre enquête montrent que 50% des PME fixent leurs prix par rapport au coût de revient, et dans 33% des cas étudiés, le prix est préfixé par le groupe et il est appelé un prix de transfert interne et c'est le cas du secteur d'industrie automobile et aéronautique. Pour le reste des PME (17%), elles fixent leur prix en fonction du marché.

Donc on constate que la variable coût prend une place primordiale dans la fixation du prix, cela est dû à la préoccupation des propriétaires dirigeants pour la réduction des dépenses et à la réalisation d'un chiffre d'affaires satisfaisant car pour eux c'est ce qui garantit leur survie et leur pérennité.

Les budgets :

Cette étude nous a permis de remarquer que 60% des PME enquêtées élaborent leurs budgets. La répartition selon le secteur nous montre que 45% des PME du secteur automobile adoptent la gestion budgétaire, suivi par le secteur de l'aéronautique 22% et puis le reste des secteurs avec les mêmes parts (11%)

Figure 3 : Pratiques budgétaires par secteur d'activité

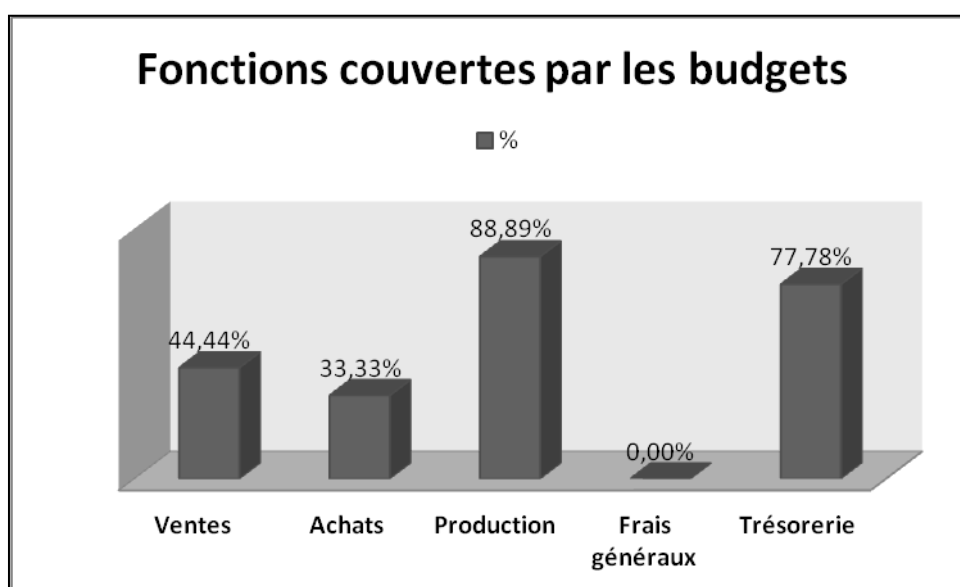


« Source : Elaboré par l'auteur »

D'après l'enquête, dans les PME qui pratiquent la gestion budgétaire, on trouve que dans 82% des cas le dirigeant est celui qui élabore les budgets. Et dans le reste des entreprises, 18% c'est le contrôleur de gestion qui assure cette mission.

Notons, cependant que ces budgets ne couvrent pas toutes les fonctions de l'entité. Le dirigeant qui élabore ces budgets cherche à savoir en premier lieu le volume de production et par la suite il détermine les autres budgets qui sont influencés par les prévisions de production. En conséquence, on remarque une absence de proactivité par rapport au marché ou par rapport à la demande (prévisions basées sur les ventes). On trouve d'après l'enquête que 89% des PME ont un budget de production. Et ces mêmes entreprises donnent également une grande importance à leurs budgets de trésorerie.

Figure 4 : Fonctions couvertes par les budgets



« Source : Elaboré par l'auteur »

La plupart des PME enquêtées élaborent annuellement leurs budgets. Cependant uniquement 6/9 des entreprises révisent leurs budgets et élaborent ce que l'on appelle un « Forecast ». Cette révision est mensuelle dans 83% des cas et se fait plus particulièrement pour le budget des ventes.

Tableau 18 : Fréquence d'élaboration des budgets

| FREQUENCE D'ELABORATION DES BUDGETS | Nombre | % |
|-------------------------------------|----------|----------------|
| Annuel | 7 | 78% |
| Semestriel | 2 | 22% |
| Trimestriel | 0 | 0% |
| TOTAL | 9 | 100,00% |

« Source : Elaboré par l'auteur »

Tableau 19 : Fréquence de révision des budgets

| FREQUENCE DE REVISION DES BUDEGTS | Nbre | % |
|-----------------------------------|------|---------|
| Mensuel | 5 | 83,33% |
| Trimestriel | 1 | 16,67% |
| Semestriel | 0 | 0,00% |
| TOTAL | 6 | 100,00% |

« Source : Elaboré par l'auteur »

On peut déduire donc que les pratiques de contrôle de gestion dans les PME ont une finalité purement financière ce qui réduit la mission du contrôle de gestion à un système à dominante comptable et financière.

- **Le tableau de bord :**

Tableau 20 : Existence de tableau de bord dans les PME enquêtées

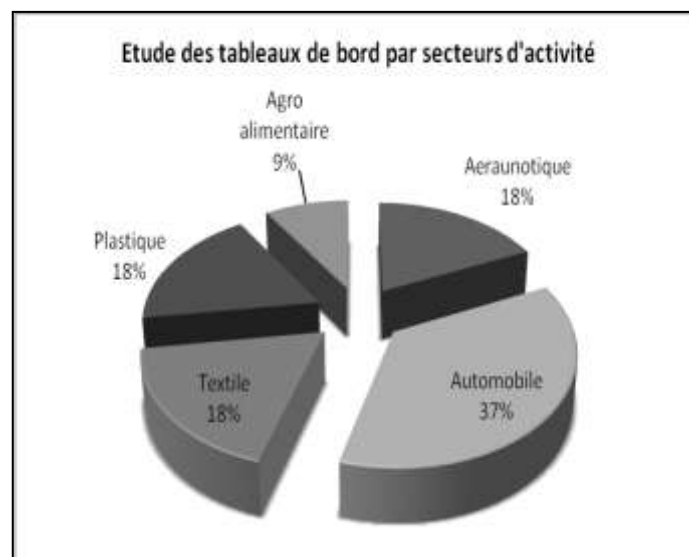
| EXISTENCE DU TB | Nombre | % |
|-----------------|--------|---------|
| Oui | 12 | 60% |
| Non | 8 | 40% |
| TOTAL | 20 | 100,00% |

« Source : Elaboré par l'auteur »

On constate que 55% des PME enquêtées déclarent posséder d'un tableau de bord, mais de quel tableau de bord parle-t-on ?

Ces tableaux de bord existent dans des PME de divers secteurs d'activités avec une dominance (37%) du secteur automobile, qui est un secteur plus au moins organisée par rapport aux autres concernés par l'étude. Les indicateurs utilisés par les PME de ce secteur sont des indicateurs de performance opérationnelle.

Figure 5 : Répartition des tableaux de bord par secteurs d'activité



« Source : Elaboré par l'auteur »

Mais pour le cas des PME des autres secteurs, le tableau de bord est un outil de suivi des états de stocks et de la situation de trésorerie avec des indicateurs purement financiers.

Pour le cas des PME de textile, le tableau de bord contient un indicateur principal qui est le temps de réalisation des commandes prises en charge.

Conclusion

Dans ce papier de recherche nous avons cherché à répondre à la question principale : le contrôle de gestion dans les PME : quels outils, quelles pratiques et quelles spécificités ?

Les résultats de cette recherche nous ont permis d'apporter quelques éclaircissements sur les pratiques de contrôle de gestion dans les PME de la région du nord du Maroc.

Nous avons vu relevé dans la littérature que les PME présentent des spécificités et sont influencées par des facteurs de contingence, chose qui les rend un champ d'étude difficile et complexe. Nous avons essayé de recenser les principaux écrits qui ont porté sur le contrôle de gestion en contexte PME.

A travers l'étude exploratoire nous avons constaté que les PME enquêtées de la région du nord du Maroc n'ont pas encore instauré la fonction contrôle de gestion (excepte quelques-unes).

Les résultats montrent qu'il y a une prédominance du dirigeant dans la gestion de la PME ; ils assurent plusieurs types de responsabilités (y compris la fonction de contrôle de gestion). En effet, la délégation des pouvoirs dans ces PME enquêtées est presque absente. On peut dire donc que le dirigeant-gérant est parmi "les entraves" de l'introduction du contrôle de gestion dans les PME.

La majorité des PME enquêtées ne procèdent pas à une formalisation de la stratégie. Le calcul des coûts s'effectue d'une manière simple pour seulement prendre une décision ou préparer une offre sur un projet ou produit déterminé. Les budgets sont élaborés annuellement et peuvent être révisés durant l'année. Les tableaux de bord sont basés sur des indicateurs purement financiers ou de suivi de l'activité selon le secteur et ne sont pas utilisés comme outils de pilotage des performances par l'analyse des écarts et la recherche des causes des dysfonctionnements pour faire des actions correctives.

Cette étude, comme toute recherche empirique, pose la question de généralisation des résultats. Cette étude a été réalisée seulement dans la région du nord sur une vingtaine de PME qui ont répondu à notre questionnaire. L'objectif est de recenser les outils et les

pratiques de contrôle de gestion dans ces entités et également montrer leurs spécificités. Pour pouvoir généraliser, une étude sur les PME dans d'autres régions du Maroc et sur un échantillon important reste nécessaire.

Références bibliographiques

Articles :

- Abi Azarn, J. (2005). Les outils de contrôle de gestion dans le contexte des pme : cas des PMI au Liban. Comptabilité et Connaissances, France.
- Anthony, R .N. (1993). La fonction contrôle de gestion, 210.
- Azzouz, E. (2012). Le contrôle de gestion et performance cas des pme marocaines
- Baan. (1993). l'expert-comptable et le conseil de gestion en PME. revue française de comptabilité, 249, 95-101.
- Bampoky, B. & Meyssonier, F. (2012). L'instrumentation du contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal. Comptabilités et innovation, Grenoble, France.
- Bentaleb, C. & Louitri, A. (2011). La construction de la croissance des PME au Maroc. Management & Avenir, 43, (3), 77-81.
- Berland, N., & Persiaux, F. (2008). Le contrôle des projets d'innovation de haute technologie. Comptabilité, Contrôle, Audit., 14, 2, 75-106.
- 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, Belgaum.
- Chapellier, Ph. (1997). Profils de dirigeants et données comptables de gestion. Revue Internationale PME, 10, (1), 9-43.
- Chenhall, R. H. (1997), Reliance on manufacturing performance measures, total quality management and organizational performance. Management Accounting Research, 8,187-206.
- Condor, R. (2012). Le contrôle de gestion dans les PME : Une approche par la taille et le cycle de vie1. Revue internationale P.M.E., 25(2), 77-97.
- d'Amboise, G. (1989). La PME canadienne, situation et défis. Institut de Recherches Politiques, Presses de l'Université Laval, Québec.
- Derongé, Y. & Cerrada, K. (2005). Contrôle de gestion. Pearson Education, 262.
- Dupuy, Y. (1987). Vers de nouveaux systèmes d'information pour le chef de l'entreprise. papier de recherche de CREGO, 309-320.
- Fernandez, V., Picory C. & Rowe F. (1996). Outils de gestion et espaces concurrentiels des PME. Revue Internationale PME, 9, (1) ,79-102.
- Flamholtz, E. & Randle Y. (2000). Growing Pains: Tran- sitioning from an Entrepreneurship to a Professionally Man- aged Firm, new rev. ed. Jossey-Bass, San Francisco.
- Fournier, C. (1995). Techniques de gestion de la PME. Éditions d'Organisation.
- Germain, C. (2006). Le pilotage de la performance dans les PME en France : une comparaison des pratiques des tableaux de bord des organisations familiales et des filiales. Revue internationale PME, 19, (1), 69-94.
- Gervai, M. (1978). Pour une théorie de l'organisation-PME, Revue française de gestion, 15, 37-48.
- Hodges, H.E. & T.W. Kent. (2006). Impact of planning and control sophistication in small business. Journal of Small Business Strategy, 17, (2), 75-87.

- Holmes, S., Nicholls D. (1988). An analysis of the use of accounting information by Australian small business, *Journal of Small Business Management*, 57-68.
- Julien, A. (1994). Les PME : bilan et perspective, Les Presses Inter Universitaires, Economica.
- Marghich, A. (2009). Pratiques du contrôle de gestion dans les PME marocaines, Fès.
- Marghich, A. & Errabih, S. (2014). Analyse des coûts et prise des décisions : étude empirique dans le contexte des PME marocaines. *Dossiers de Recherches en Economie et Gestion*, Numéro spécial.
- Maurel, C. (2008). Les caractéristiques du contrôle de gestion au sein des sociétés coopératives de production. *Comptabilité - Contrôle – Audit*, 14, 155-171.
- Mc. Mahon, R. G. P. & Holmes S. (1991). Small business financial management practices in North America: A literature review. *Journal of Small Business Management*, 19-29.
- Merchant, K. & Van Der Stede, W. (2007). *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. Prentice Hall, UK.
- 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.
- Nobre, T. (2001). Le contrôleur de gestion de la PME. *Comptabilité – Contrôle – Audit*, 7, 129-146.
- Nobre, T. (2001b). Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME. *Finance Contrôle Stratégie*, 4, (2), 119-148.
- Raymond, L. (1994). Les systèmes d'information dans JULIEN (1994) (sous la direction de), *Les PME : bilan et perspectives*, Economica, Paris.
- Raymon, L. (1995). les systèmes d'information in les PME : bilan et perspectives. *economica*, Paris.
- Riggs, W., & Bracker J. (1986). *Operations management and financial performance*. American Journal of Small Business.
- Robinson, R., Pearce J. (1984). Research thrusts in small firm strategic planning. *Academy of Management Review*, 9, (1), 128-137.
- Sandelin, M. (2008). Operation of management control practices as a package. A case study on control system variety in a growth firm context. *Management Accounting Research*, 19, 324-343.
- Simon, R. (1995). *Levers of control*. Harvard university press, Boston.
- Thierry, N. (2001). Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME. *Finance Contrôle Stratégie*, 4, (2), 119 - 148.
- Turki, O. (2008). Les pratiques du contrôle de gestion face au changement. *La comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité*.
- Torès, O, (1999). *Les PME*. Flammarion, collection, dominos, Paris.
- Van Caillie, D. (2003). L'exercice du contrôle de gestion en contexte PME : étude comparée des cas français, canadien et belge. *23ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, 1-16.
- Villesèque-Dubus, F. & Courrent, J.M. (2008). *Recherches en contrôle de gestion et PME : évolution et logiques de structuration*. *La comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité*, France.

Livre :

- Arnaud, H., Garmilis A., Vignon V. (2001), Le contrôle de gestion en action, Paris
- Gervais, M. (2000), Contrôle de gestion, Economica, Paris.

Chapitre de livre :

- Thierry, N. et Cindy Z., Chapitre 15, Le contrôle de gestion dans la PME : mythe ou réalité ? Le contrôle de gestion aujourd'hui, débat et controverses, 243.

Travaux non publiés :

- Cindy, Z. (2009), Enjeux et difficultés de l'introduction du contrôle de gestion : une étude de cas en PME. Thèse soutenue à l'Université Paul Verlaine – Metz, Ecole Doctorale des Sciences Juridiques, Politiques, Economiques et de Gestion.
- Olivier, A. (2009). Contrôle de Gestion dans les PME : points essentiels et objectifs. dossier d'Acting, Gestion d'entreprise, 38.
- Sarah, S. & Van Caillie, D. (2008). Le design du système de contrôle de gestion des pme : Une quête de stabilité adaptative. Cahier de recherche de HEC école de gestion de l'université de liège, 200811/01.
- Van Caillie, D. (2002). Enquête sur les pratiques et les besoins en matière de contrôle de gestion dans les PME wallonnes. Cahier de Recherche, Collection du Département de Gestion de l'Université de Liège.