

SOMMAIRE

REMERCIEMENTS.....	II
LISTE DES ABREVIATIONS	IV
LISTE DES TABLEAUX	V
LISTE DES FIGURES.....	VI
LISTE DES GRAPHIQUES	VI
INTRODUCTION GENERALE	1
CHAPITRE I : MATERIELS ET METHODES	6
SECTION I : MATERIELS.....	8
SECTION II : METHODES	21
CHAPITRE II : RESULTATS.....	42
SECTION I : LE CHEF D'ENTREPRISE EN TANT QUE « CONTROLEUR ».....	44
SECTION II : LA FORMALISATION DES PROCEDURES DE CONTROLES DANS LES ENTREPRISES DE PETITE TAILLE.....	51
CHAPITRE III : DISCUSSIONS ET RECOMMANDATIONS.....	59
SECTION I : L'IMPORTANCE DU ROLE DU DIRIGEANT DANS LE SYSTEME DE CONTROLE SELON LA TAILLE DE L'ENTREPRISE.....	61
SECTION II : « PROCEDURES ET CONTROLES » DANS LES ENTREPRISES AYANT MOINS DE 101 SALARIES	68
SECTION III : CONTROLE ET GESTION BUDGETAIRE.....	72
SECTION IV : ANALYSE FINANCIERE ET CONTROLE PAR LES INDICATEURS	76
CONCLUSION GENERALE	82
BIBLIOGRAPHIE	85
WEBOGRAPHIE.....	85
ANNEXE	VII
TABLE DES MATIERES	XXIV

LISTE DES ABREVIATIONS

C.A : Chiffre d'affaires

CE : Conseil d'Etat

CEDEF : Centre de Documentation Economie-Finances

CFA : Communauté Financière Africaine

CNP : China National Petroleum

COMESA: Common Market for Eastern and Southern Africa

ddl : degré de liberté

ETI : Entreprise de taille intermédiaire

H.T: Hors taxes

IDH : Indicateur de développement humain

IIA : Institute of Internal Auditors

LME : Loi de modernisation de l'économie

LSF : Loi de Sécurité Financière

OCDE : Organisation de Coopération et de Développement Economiques

PCG : Plan Comptable Général

PIB : Produit intérieur brut

PME : Petites et Moyennes Entreprises

PNB : Produit national brut

PPN : Produit de première nécessité

SIG : Solde Intermédiaire de Gestion

SOX : Sarbanes Oxley

TPE : Très petite entreprise

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1: Types de contrôle et conditions préalables selon Ouchi	11
Tableau 2 : Grille de notation (modèle)	33
Tableau 3 : Correspondance entre les éléments de score de « G » et les variables paramétrées dans Sphinx.	34
Tableau 4 : Correspondance entre les éléments de score de « F » et les variables paramétrées dans Sphinx.	35
Tableau 5 : Tableau croisé des effectifs observés ou des effectifs réels (modèle mathématique).....	38
Tableau 6 : Force du lien statistique suivant la valeur du V de Cramer	40
Tableau 7: Appréciation de l'intervention du gérant en fonction de la taille des sondées.....	47
Tableau 8 : Effectifs réels ou effectifs observés (tableau n°1).....	48
Tableau 9 : Tableur de calcul des effectifs théoriques (tableau n°1)	49
Tableau 10 : Tableur de calcul du Khi ² théorique (tableur n°1)	49
Tableau 11 : Extrait de la table de la loi du khi-deux avec k degrés de libertés	50
Tableau 12 : La formalisation des procédés de contrôle par rapport à la taille de l'entreprise	54
Tableau 13 : Effectifs observés ou effectifs réels (tableau n° 2).....	55
Tableau 14 : Tableur de calcul des effectifs théoriques (tableau n°2)	56
Tableau 15 : tableau de calcul du χ^2 calculé (tableur n°2)	56
Tableau 16 : Les ratios les plus utiles pour une TPE/PME	78

LISTE DES FIGURES

Figure 1 : Processus de production simplifié	70
Figure 2 : Une procédure simplifiée.....	71
Figure 3 : Le circuit de valeur	XV
Figure 4 : Les procédures d’élaboration du budget.....	XV
Figure 5 : La hiérarchie budgétaire	XVI

LISTE DES GRAPHIQUES

Histogramme 1 : Commande auprès des fournisseurs.....	44
Histogramme 2 : Imputation des achats.....	44
Histogramme 3 : Paiement du fournisseur.....	45
Histogramme 4 : Réception des marchandises	
Histogramme 5 : Qui est chargé de la vente ?	45
Histogramme 6 : Imputation des ventes	45
Histogramme 7 : Encaissement des recettes	46
Histogramme 8 : Recrutement	46
Histogramme 9 : Contrôle de trésorerie	
Histogramme 10 : Qualité de l’information.....	46
Histogramme 11 : Organigramme	51
Histogramme 12 : Manuel de procédures	51
Histogramme 13 : Contrôle qualité.....	52
Histogramme 14 : Etablissement de budget	52
Histogramme 15 : Contrôle de Gestion	
Histogramme 16 : Etats financiers	52
Histogramme 17 : Comptabilité analytique	53
Histogramme 18 : Comptabilité analytique	53
Histogramme 19 : Contrôle budgétaire	
Histogramme 20 : Meses correctives/écart budgétaire	53
Histogramme 21 : Analyse financière	54
Histogramme 22 : Audit externe.....	54

Introduction générale

« Tout est changement, tout évolue, tout est en devenir, non pour ne plus être, mais pour devenir ce qui n'est pas encore » disait Epictète¹. En effet, le monde d'aujourd'hui n'a pas toujours été ce qu'il est devenu actuellement, c'est-à-dire un « monde moderne » régi par le libéralisme économique. Il fut un temps où l'Homme vivait de la chasse, de la pêche et de la cueillette pour subsister. Ces hommes primitifs dont la subsistance étaient assurée par la prédatation exploitèrent les ressources naturelles disponibles sans même les maîtriser. C'était donc une société nomade en quête perpétuelle de nouveaux territoires avec de meilleures conditions de vie.

Au cours de l'Antiquité² et du Moyen âge³, les choses s'améliorèrent. Le développement des sciences antiques telles que « l'économie » et la « politique » a provoqué un profond changement dans les mentalités et les modes de vie. Du temps de l'Antiquité, il n'y avait pas encore d'économistes. A vrai dire, ceux-là étaient plutôt des penseurs grecs qui s'intéressaient à l'économie car la profession n'existe pas encore à l'époque. Aristote⁴ fut le premier à donner une définition claire et concise de ce qu'est l'économie . Selon lui, c'est donc l'art d'administrer et d'utiliser les ressources naturelles, ce qui s'oppose totalement à l'art d'acquérir et de posséder comme ce fut le cas dans les sociétés primitives. La création d'un instrument d'échange s'imposa alors : « la monnaie ».

Plus tard, le développement du transport terrestre et naval, et en parallèle, celui de l'écriture et de la comptabilité, ainsi que l'amélioration des techniques ont favorisé l'ascension du commerce et de l'artisanat. Par conséquent, des régions entières devenaient des centres de production de plus en plus spécialisés dans tel ou tel bien de consommation approvisionnant d'autres régions éventuellement très lointaines du monde connu. Pourtant, la notion d'entrepreneuriat était inconnue de tous car il s'agissait pour eux de produire pour vendre. Néanmoins, sans le savoir, ils ne faisaient pas que du commerce, ils faisaient des affaires et s'occupaient de leurs « petites entreprises ».

Ce n'est que vers la fin des temps modernes⁵ et le début de l'époque contemporaine⁶ que le terme commença à se vulgariser, notamment, pendant la première révolution industrielle

¹ Philosophe grec stoïcien (50-125 ap. J.-C)

² Période de l'Histoire allant de -3300 à 476

³ Période de l'Histoire allant de 476 à 1492

⁴ Philosophe grec (384-322 av. J.-C)

⁵ Période de l'Histoire allant de 1492 à 1789

⁶ Période de l'Histoire allant de 1492 à nos jours

laquelle débute en Angleterre au milieu du XVIII^e siècle et au nord de la France et en Suisse au début du XIX^e siècle. Plusieurs facteurs ont contribué à ce phénomène de modernisation dont la croissance démographique démesurée de l'époque moderne qui créa une offre supplémentaire sur le marché du travail, les progrès scientifiques apportés par le siècle des lumières⁷ et enfin, le libéralisme économique à l'aube de l'industrialisation. Plusieurs entreprises ont alors vu le jour durant cette ère. On compte par exemple, parmi elles, la compagnie des mines d'Anzin qui est une entreprise française ayant comme activité l'exploitation du charbon en raison de la multiplication des machines à vapeur.

Cette modernisation sans fin aboutit même à l'introduction de nouvelles méthodes de travail, notamment le « taylorisme » en 1908. A cette époque, il n'était pas question de séduire le client ; la production était standardisée et les entreprises ne produisaient que pour vendre. Cependant, cette coutume changea radicalement après la crise économique mondiale de 1929 ayant pour principale cause la « surproduction » aux Etats-Unis. En effet, du fait d'une concurrence accrue, les entreprises américaines mettaient une quantité colossale de produits sur le marché, produits que le marché local ne pouvait absorber et ne trouvaient donc plus d'acheteurs. De là, il ne s'agissait plus pour les entrepreneurs de produire et vendre mais surtout de comment vendre ce qui a été produit.

Aujourd'hui, dans un contexte de libre échange, plusieurs entreprises sont créées un peu partout dans le monde. L'initiative privée est privilégiée dans beaucoup de pays du monde où les besoins croissent à une vitesse exponentielle. De plus, face à une concurrence intense sur le marché et aux changements incessants des besoins humains, on assiste à une vraie « guerre d'entrepreneurs ». Chaque entreprise veut devenir leader sur le marché. Adapter des stratégies marketing adéquates et innover semblent alors être les facteurs clé de la réussite dans ce contexte. Toutefois, ces actions seraient inutiles si l'entreprise ne maîtrisait pas son activité, ce qui implique de mettre en place des mécanismes de contrôles capable de retracer et évaluer les actions individuelles en entreprise.

Contrôler doit donc devenir une des préoccupations de l'entrepreneur d'aujourd'hui. En effet, longtemps, les gestionnaires se sont focalisés sur les trois actions décisives en matière de gestion d'entreprise (le fameux PODC), à savoir : prévoir, organiser et diriger son affaire. « Contrôler » est la dernière action à entreprendre. Mais même si c'est la dernière de toutes,

⁷ Mouvement littéraire et culturel lancé en Europe au XVIII^e siècle (1715-1789), dont le but était de dépasser l'obscurantisme du Moyen Age et de promouvoir les connaissances.

elle ne doit pas être négligée car elle peut être l'élément maîtresse du puzzle. D'ailleurs, les Anglais connaissent bien cette expression : « last, but not least ». Les dysfonctionnements causés par les faiblesses du système de contrôle peuvent influencer à court terme comme à long terme l'activité d'une entreprise. Aussi, afin de disposer de données financières fiables et ainsi ne pas se tromper dans leurs prises de décision, des mécanismes de contrôles doivent être mis en place. Nous rappelons que la prise de décisions est l'enjeu même d'une entreprise car d'elle dépendra son succès.

Mais contrôler, qu'est-ce que cela implique-t-il ? Tout d'abord, il définit comme un « processus de réduction d'incertitudes ». Par ailleurs, lorsqu'on parle de mécanismes de contrôle, d'autres auteurs se penchent sur le fait que contrôler ce n'est autre guerre que la maîtrise de la totalité de son affaire (rien n'échappe à la vigilance du dirigeant). Une des caractéristiques du décideur moderne est « la volonté de maîtriser le monde et vouloir maîtriser le monde, c'est être convaincu que l'on peut (capacité), et que l'on doit (impératif), le contrôler ».⁸ Cette maîtrise s'étend sur plusieurs champs : le temps (on cherche à prévoir, à planifier, à anticiper et à se projeter dans la situation visée), la nature (microenvironnement et macro environnement), l'espace, la technique et la maîtrise de soi-même (le dirigeant ne doit pas se laisser influencer par ses émotions personnelles dans ses prises de décisions ; il doit être objectif). De-là, nous tirons la conclusion que plus grande est la maîtrise, moindre sera le risque. C'est la raison pour laquelle, nous avons choisi ce thème.

Notre étude sera axée sur le cas de Madagascar. Depuis 2002, le pays est ravagé par les crises économiques et les instabilités politiques. En 2018, la Grande Ile occupe le rang de « 4^{ème} pays le plus pauvre du monde »⁹ derrière le Soudan du Sud, le Malawi et le Burundi avec un PIB par habitant relativement faible, soit, 424 \$ en moyenne. Les entreprises œuvrant sur son territoire sont majoritairement constituées par des PME (Petites et Moyennes Entreprises) incluant les entreprises de petite taille. Parmi-elles, on compte des entreprises agro-alimentaires, des entreprises agricoles, des entreprises textiles ainsi que des entreprises prestataires de service. Malheureusement, le pays ne possède pas d'entreprises fabriquant des produits issus de la haute technologie. Certes, l'ile compte quand même des entreprises de grande taille qui réalisent de gros chiffres d'affaires chaque année. Comme les entreprises constituent l'élément moteur de l'économie, notamment en créant des emplois et en générant

⁸ Solé (1996)

⁹ Source : FMI. En ligne sur : <https://www.journaldunet.fr/patrimoine/guide-des-finances-personnelles/1208809-pays-pauvres/>

de la valeur ajoutée, le résultat escompté de notre étude sera d'analyser le système de contrôle des entreprises de petite taille et de leur proposer des modèles de contrôle adéquats pour les failles rencontrées. Une fois que cela sera fait, il nous importera d'analyser le système de contrôle de ces entreprises et de leur proposer des modèles de contrôle adéquats afin que celles-ci soient plus performantes et qu'elles puissent suivre efficacement leurs activités. Cela aura alors une conséquence directe pour l'économie malagasy.

Pour tenter de progresser dans nos recherches, nous avons essayé de mettre en évidence la relation entre la taille de l'entreprise et le système de contrôle. Notre problématique est donc de savoir **quelles sont les particularités des entreprises de petite taille en matière de contrôle**. L'objet de ce mémoire par conséquent sera de tracer le modèle de comportement d'une entreprise de petite taille en la matière. Deux hypothèses principales découlent de cet objectif : la première ; **plus la taille de l'entreprise est petite, plus le rôle du gérant est important en matière de contrôle**, la seconde ; **plus la taille augmente, plus les procédures de contrôles sont formalisées**.

Afin de mener notre étude à bien, nous avons adopté ici la méthode hypothético-déductive, c'est-à-dire que nous sommes partis d'une ou de deux hypothèses, pour déduire à la fin de notre recherche si elles sont fondées ou non. Pour ce faire, nous avons effectué un sondage auprès de 25 entreprises répondant au critère de « petite taille ». Nous allons, d'ailleurs, exposer plus loin, la théorie sur les entreprises de petite taille malagasy. Ensuite, nous allons assigner à chacune de nos hypothèses une variable paramétrée d'avance. Les tests statistiques (notamment celui du Khi-deux) effectués sur ces variables rapportées à la taille des entreprises, mesurée par leurs effectifs, nous permettront d'inflammer ou de confirmer les hypothèses.

Pour ce faire, le présent mémoire comporte trois chapitres distincts. Le premier chapitre « matériels et méthodes » est scindé en deux sections. La première, intitulée « matériels » présentera en tout premier lieu la zone d'études, soit le profil de toutes les entreprises ayant participé à l'enquête (Statut juridique, activité, localisation géographique, effectif). Ensuite, la section suivante va exposer la littérature sur le thème choisi, c'est-à-dire, les bases théoriques sur lesquelles nous sommes partis pour démarrer notre étude et surtout, nous allons visionner dans cette partie, la pensée et la philosophie de certains auteurs parlant de « système de contrôle ». D'ailleurs, dans toute recherche scientifique, il est de coutume de toujours commencer les travaux avec la théorie pour bien maîtriser le sujet. Quant à la seconde section

« méthodologie de recherche », elle retrace les différentes démarches ainsi que les étapes suivies qui nous ont permis d'obtenir des résultats probants.

Le deuxième chapitre de ce mémoire expose les résultats obtenus. Comme le précédent, il se subdivise en deux sections. Ce chapitre permettra d'infirmer ou de confirmer les hypothèses de départ. C'est la raison pour laquelle, chaque section correspond à l'étude du fondement d'une hypothèse. Dans la première section, nous étudierons le rôle du Gérant/Dirigeant en ce qui concerne le contrôle. Lorsque la taille d'une entreprise augmente, cet acteur joue-t-il un rôle plus important ? La réponse à cette question constituera un centre d'intérêt pour nous. Dans la seconde section, nous allons évaluer la formalisation des procédures de contrôle dans les entreprises au fur et à mesure que la taille augmente. C'est ainsi à partir des résultats obtenus que nous porterons notre jugement.

Dans le dernier chapitre « Discussions et Recommandations », nous allons discuter des résultats établis dans le chapitre II. Si des faiblesses ont été constatées, des recommandations s'imposeront. Par ailleurs, toujours en matière de contrôle, nous allons faire une analyse profonde et ainsi dégager des solutions pour chaque catégorie d'entreprises sondées. Ces solutions serviront à pallier les lacunes ou combler les manques à gagner. Il se subdivise en quatre sections. Dans la première section, nous allons parler du rôle dirigeant en termes de contrôle (recommandations). La deuxième section quant à elle va traiter les mécanismes de contrôles organisationnels. La troisième section parlera du contrôle budgétaire dans les entreprises de petite taille. Dans la dernière section, nous allons parler d'analyse financière et de contrôle de gestion qui sont deux éléments permettant de suivre l'évolution de l'activité d'une entreprise.

Chapitre I : Matériels et Méthodes

Dans toute recherche scientifique, il est de coutume de commencer par les bases théoriques pour pouvoir aboutir à un résultat. En effet, comme nous allons adopter une démarche hypothético-déductive, il nous est nécessaire d'acquérir les connaissances qui nous seront nécessaires pour traiter le problème. Cette partie expose alors toute la littérature à connaitre autour du système de contrôle dans les entreprises de petite taille. En tout premier lieu, la littérature parle de la vision classique du système de contrôle selon certains auteurs tels que William Ouchi. Ensuite, nous allons voir la conception moderne sur le système de contrôle dont Simons est l'un des auteurs les plus cités. Par ailleurs, une recherche bien fondée requiert une bonne méthodologie pour pouvoir apprécier la qualité du résultat attendu. La méthodologie résume les étapes suivies ainsi que les démarches engagées par le chercheur pour aboutir aux résultats.

Section I : Matériels

La section présente la zone d'études (I.1) ainsi que la revue de littérature (I.2). Dans la première partie, nous aurons un bref aperçu sur le profil de toutes les entreprises enquêtées, tandis que dans la seconde, seront explicitées les démarches entreprises pour aboutir aux résultats exposés dans le chapitre II.

I.1 Présentation de la zone d'études

Compte tenu des contraintes diverses, notamment le temps, vingt-cinq entreprises de petite taille ont fait l'objet de l'enquête (voir annexe 1, page IX). L'enquête étant anonyme, nous nous sommes engagés auprès des sondés à ne mentionner aucune information susceptible de révéler leur identité au public (dénomination sociale). Par conséquent, nous adopterons un système de codification pour désigner toutes ces entreprises. Dans tout ce qui va suivre, « **E_n** » désignera l'entreprise numéro « n ». Ce sera ce système simple que nous utiliserons tout au long de l'étude.

Comme nous pouvons le remarquer (voir annexe 1), nous avons tenté d'homogénéiser la population d'enquête. Nous avons ainsi des S.A, des S.A.R.L et des E.I en grand nombre. Nous avons aussi enquêté dans différents espaces géographiques. En effet, certaines entreprises ne sont pas d'Antananarivo mais proviennent des périphéries. Pour couronner le tout, nous avons choisi des entreprises avec différents barèmes d'effectifs et des entreprises appartenant à différents secteurs d'activités.

I.2 Revue de littérature

Après avoir clairement défini la zone d'étude, des éléments théoriques s'avèrent maintenant nécessaires du fait que le « contrôle en entreprise » est un terme assez vaste qui implique au préalable la maîtrise et la connaissance de plusieurs notions ayant un rapport avec le thème. Cette partie est très importante car elle nous permettra de bien cerner le sujet traité.

En effet, mettre en place un système de contrôle n'est pas chose facile, plusieurs dirigeants ont souvent recours à divers procédés pour y parvenir. Ces procédés restent toutefois facultatifs bien que nécessaires et les entreprises sont libres de les personnaliser en fonction de leur situation et de leurs besoins. Nous allons nous inspirer de la pensée de certains auteurs pour analyser la notion sur le « système de contrôle ».

1.2.1 Définition du « contrôle »

Le mot « contrôle » est un terme assez ambigu et imprécis qui mérite en premier lieu d'être explicité. Le contrôle est souvent présenté comme un mécanisme d'aide à la prise de décisions rationnelles et une réponse à la question : « *quelle information fournir aux managers pour qu'ils prennent les "meilleures" décisions ?* », c'est-à-dire les décisions correspondant le mieux à la mise en place de la stratégie et à l'atteinte des objectifs organisationnels.

Néanmoins, dans le prolongement des travaux de l'école des Relations Humaines, des théories de la motivation et des études sur le comportement des décideurs (Simon, 1947), s'est développée une approche s'intéressant aux effets des outils de contrôle sur les comportements des décideurs. Avec ce regard, il apparaît que le problème du contrôle est avant tout celui du contrôle des individus (Merchant, 1998). Le premier mécanisme de facilitation de la décision (*decisionfacilitating*) est donc complété par un second mécanisme dont la finalité est d'influencer les comportements des acteurs (*decision-influencing*) de l'organisation dans le sens attendu par cette dernière (Demski et Feltham, 1976).

A cette approche fonctionnaliste qui considère que le contrôle a pour fonction d'aider à atteindre les objectifs de l'organisation correspond la notion de contrôle organisationnel (Lowe et Chua, 1983) dont la définition, sous des formes légèrement différentes, est maintenant largement répandue dans la littérature (Flamholtz, 1996 ; Kren, 1997 ; Merchant, 1998) : le contrôle est l'ensemble des mécanismes et processus qui permettent à une organisation de s'assurer que les décisions et comportements développés en son sein sont en cohérence avec ses objectifs.

Comme l'indique Kren (1997) dans sa revue de littérature, la recherche en contrôle organisationnel a suivi deux voies parallèles et indépendantes. La première, qu'il appelle « **théorie behaviorale** », a essentiellement adopté une approche basée sur des enquêtes par questionnaire ou par interviews pour identifier les relations entre les systèmes de contrôle et leurs conséquences sur les attitudes et comportements et, plus généralement, sur la performance.

L'autre voie suivie dans la recherche en contrôle organisationnel, toujours selon Kren, repose sur la « **théorie de l'agence** » et plus spécifiquement, sur le modèle « principal-agent ». Cette théorie repose sur le fait que dans une entreprise, il pourrait exister une asymétrie d'information entre le principal (celui qui délègue son pouvoir de décision) et le mandataire ou l'agent (celui qui a qualité à agir au nom du principal). Il peut donc y avoir des conflits de gestion car le mandataire peut détenir une quantité colossale d'informations que celui qu'il représente ignore.

Enfin, une conception assez moderne du contrôle est celui basé sur l'évolution de l'activité d'une entreprise. L'activité peut être mesurée à partir de la performance (Le modèle de Morin, Savoie et Beaudin (1994, 2000) ; Atkinson, Waterhouse et Wells (1997) ; Kaplan et Norton (1992)). Par ailleurs certains outils pourraient être préconisés pour tenter de suivre l'évolution de l'activité d'une entreprise. C'est ainsi que des outils comme le contrôle de gestion ou encore l'analyse financière sont de plus en plus utilisés de nos jours.

I.2.2 Les différentes conceptions classiques autour du « système de contrôle ».

Plusieurs auteurs ont, depuis plusieurs années, médités sur comment appréhender cette notion en entreprise. La vraie problématique fut de savoir qu'est ce qui doit être soumis à un contrôle dans une entreprise et comment il fallait procéder pour effectuer ce contrôle. Il s'avère que ces auteurs ont publiés toute une théorie à ce sujet. L'un deux fut Ouchi, qui proposa un modèle de contrôle basé sur les comportements individuels et la mesure de la performance d'une entreprise (1.2.2.1). D'autres auteurs comme Merchant (1.2.2.2), Macintosh (1.2.2.3) et Challagalla et Shervani (1.2.2.4) ont ensuite approfondi sa pensée.

I.2.2.1 La vision contingente du contrôle : la typologie de William Ouchi

William Ouchi (1979) a proposé, en se basant sur le cadre d'analyse de James Thompson (1967), une typologie qui permet d'émettre des hypothèses pour mieux comprendre la problématique du contrôle dans une organisation. Par cette typologie, Ouchi cherche à déterminer les mécanismes qui permettent à une organisation de réaliser ses objectifs en associant un certain type de contrôle à des caractères organisationnels particuliers.

En proposant sa typologie, William Ouchi tente de répondre aux questions suivantes : quels sont les mécanismes qui permettent à une organisation d'atteindre ses objectifs, comment ces systèmes peuvent-ils être améliorés et quelles sont leurs limites ? Cette typologie peut être qualifiée de contingente puisqu'elle associe un certain type de contrôle à des caractères organisationnels particuliers comme nous l'avons déjà énoncé auparavant.

Ainsi, cet auteur considère que le système de contrôle est, avant tout, **un processus de mesure, d'évaluation et de rétribution de la performance**. Dans cette perspective, pour pouvoir contrôler, il faut pouvoir mesurer. Selon Ouchi, deux éléments peuvent donner lieu à une mesure : **le comportement et les outputs** qui résultent de ce comportement. Deux modes de contrôle en découlent alors : le **contrôle des comportements (behavior control)** et le **contrôle**

des résultats (*output control*), étant entendu que, dans les deux cas, l'objectif est d'obtenir les comportements souhaités, dans le premier cas en surveillant et/ou en contraignant directement ces comportements, dans le second cas en récompensant les résultats de façon sélective.

Selon lui, l'utilisation d'un contrôle des comportements nécessite une connaissance ou au moins un accord sur le processus de transformation des inputs en outputs, c'est-à-dire sur les relations de causes à effets qui permettent, à partir de règles de comportement données, d'obtenir les résultats souhaités. Dans le cas du contrôle des résultats, la connaissance du processus n'est pas nécessaire, mais il faut, en revanche, disposer d'une mesure fiable et valide des résultats attendus.

Il se peut toutefois que ni le processus de transformation ni les résultats ne soient identifiables ou mesurables de façon satisfaisante. Dans ce cas, l'entreprise doit recourir à un troisième mode de contrôle : le **contrôle clanique** ou le **contrôle par rituels**. Il consiste à avoir des salariés dont le profil et les compétences correspondent aux besoins (par sélection ou par formation), ou à induire des comportements d'autocontrôle, par l'individu lui-même ou par ses pairs. Ce mode de contrôle assure, par socialisation, l'alignement de l'intérêt des salariés avec celui de l'organisation, induisant un fort degré d'implication et rendant donc inutile toute autre forme de contrôle reposant sur la surveillance et/ou la mesure *à posteriori* de comportements ou de résultats.

Tableau 1: Types de contrôle et conditions préalables selon Ouchi

		Connaissance du processus de transformation	
		<i>Parfaite</i>	<i>Imparfaite</i>
Capacité à mesurer les résultats	<i>Elevée</i>	Contrôle des résultats ou des comportements	Contrôle des résultats
	<i>Faible</i>	Contrôle des comportements	Contrôle "clanique"

Source : Ouchi W.G. (1979), « Cadre conceptuel pour la mise en place de mécanismes de contrôle organisationnel ».

Par ailleurs, la théorie de Ouchi est considérée comme une théorie classique de laquelle d'autres auteurs sont partis pour tenter d'approfondir leurs études à ce sujet. Bien entendu, les différentes formes de contrôle ne s'excluent pas les unes les autres, elles peuvent être complémentaires.

Ainsi, s'il est important de distinguer le contrôle par le comportement du contrôle par le résultat dans une organisation, ces deux types de contrôle sont interdépendants et non substituables (Ouchi et Maguire, 1975). De plus, l'importance de la perception du contrôle par le comportement diminue quand la perception du contrôle par le résultat augmente (Ouchi, 1978), ce dernier se transmettant mieux entre les différents niveaux hiérarchiques que le contrôle par le comportement. Cette analyse, toutefois, a été approfondie et étendue par d'autres auteurs ayant les mêmes vocations que William Ouchi. C'est ainsi que Kenneth Merchant (1982, 1998), Norman Macintosh (1994) et Challagalla et Shervani (1996) décortiquèrent peu à peu sa typologie.

I.2.2.2 Le « contrôle des actions » de Kenneth Merchant

L'auteur reprend la théorie de Ouchi sauf qu'il y apporte, cette fois-ci, certaines précisions. Selon Merchant (1998), l'existence de comportements dysfonctionnels et donc, le besoin d'un contrôle des individus a trois causes possibles. Premièrement, les individus peuvent ne pas connaître de façon précise ce qui est attendu d'eux. Deuxièmement, les individus peuvent être motivés à prendre des décisions différentes de celles que l'organisation souhaiterait. Troisièmement, les individus peuvent ne pas avoir les compétences, qualités ou connaissances requises pour prendre les "bonnes" décisions.

Pour lui, le contrôle des comportements, qu'il qualifie de « **contrôle des actions** », assure que les salariés exécutent les actions jugées souhaitables et n'exécutent pas les actions indésirables. L'instauration de **règles et procédures**, la **définition des tâches** et la **séparation des responsabilités**, la **supervision directe** (que nous verrons en détails un peu plus loin dans cette partie), les **autorisations d'engagement de recettes et de dépenses** constituent pour Merchant ; des exemples de ce mode de contrôle. Le contrôle des résultats consiste par contre à récompenser ou sanctionner les individus en fonction des résultats qu'ils obtiennent. Il s'agit donc ici d'un autocontrôle basé sur la motivation des individus.

Par ailleurs, la capacité à mesurer un comportement ou un résultat ne garantit pas que le contrôle soit efficace. Encore faut-il identifier les comportements ou les résultats souhaitables, c'est-à-dire qui correspondent aux objectifs attendus de l'organisation. D'autres aspects sont donc considérés. Dans ce travail de mémoire, la théorie de Merchant constituera pour nous une référence en termes de « contrôle organisationnel ».

I.2.2.3 La théorie de Macintosh

Macintosh (1994) a réalisé un travail d'affinement et d'approfondissement de la typologie d'Ouchi. Il décrit les méthodes d'évaluation et de suivi pouvant être utilisées. Selon lui, lorsque la connaissance des moyens et du processus de production est parfaite, et que les objectifs sont clairs, les ressources utilisées doivent correspondre aux résultats attendus. Le contrôle envisagé est un contrôle de type bureaucratique basé sur des critères comportementaux. Mais les résultats peuvent diverger de l'optimum lorsque l'un des deux paramètres est incertain (toujours en faisant référence aux types de contrôle et aux conditions préalables de Ouchi).

Macintosh a distingué d'autres formes de contrôle, considérées comme marginales. Il s'agit du contrôle charismatique et du contrôle collégial. Selon lui, le **contrôle charismatique** est préconisé dans une organisation lorsque les objectifs sont clairs, mais un environnement mouvant, ou encore, une situation de crise rend le processus de production incertain. Les logiques de fonctionnement de l'entreprise ne sont plus conformes aux exigences d'adaptation à l'environnement. La direction aura pour rôle de promouvoir le dialogue dans l'entreprise pour permettre de dégager les meilleures perspectives d'avenir, et son intervention dans ce dialogue devra se limiter à canaliser les efforts pour l'atteinte des objectifs. La rémunération des individus doit être directement liée à la réalisation des objectifs, le but étant de les motiver. Ce type de contrôle, qui ne correspond pas à une activité en particulier, ne peut être utilisé que pour une période limitée.

D'un autre côté, le **contrôle collégial** est intéressant lorsque les objectifs ne sont pas clairs, alors que les connaissances nécessaires à la transformation ainsi que les moyens de sa mise en œuvre sont maîtrisés. Un collège d'individus, choisis pour leur compétence, doit délibérer sur les valeurs principales de l'entreprise, et chercher le consensus nécessaire sur ses finalités et sur les moyens d'y parvenir. Mais malgré la diffusion de ce type de contrôle, reste qu'il peut être perçu comme un système manquant de démocratie. De plus, les pouvoirs du collège sont souvent détournés par la direction pour valider ses propres choix (de la Villarmois, 1999).

I.2.2.4 Le contrôle par les compétences de Challagalla et Shervani

Il existerait par ailleurs, selon Challagalla et Shervani (1996), une autre forme de contrôle qui serait une variante du contrôle par les comportements (Ouchi 1979), il s'agit du **contrôle par les compétences** : c'est un contrôle qui passe par une standardisation des compétences des subordonnés, plus que par la nécessité de conformer leur conduite à des consignes précises. Cette forme de contrôle se manifeste à l'occasion du recrutement, par la recherche de profils et

de formations qui garantiront l'existence de comportements nécessaires à des exigences futures (Livian, 1998).

Nous pouvons remarquer que ces conceptions sont très classiques. Une multitude d'auteurs tels Perrow ou encore Snell parlent beaucoup de l'instauration de mécanismes de contrôle dans une entreprise dans leurs ouvrages. Du coup, la liste des auteurs ayant fait des recherches à ce sujet n'est pas exhaustive. Ces théories restent toutefois très traditionnelles car Ouchi ou encore Merchant partent du fait que l'Homme se trouve au centre des préoccupations des organisations. Leur théorie recouvre donc plutôt une dimension humaine. Par ailleurs, une vision moderne des dimensions de contrôle selon laquelle le contrôle dans une organisation a également pour rôle de stimuler l'apprentissage organisationnel et économique d'une entreprise a vu le jour.

I.2.3 La vision moderne du contrôle

La vision moderne du contrôle recouvre plus une dimension organisationnelle et une dimension économique. Par « économique », nous voulons surtout parler de l'activité de l'entreprise. En effet, le contrôle par le comportement des individus ne suffit plus pour s'assurer d'un contrôle efficace. Les hommes constituent une main d'œuvre pour l'organisation. En temps normal, ils n'agissent pas selon leur volonté mais obéissent seulement aux ordres qui leur sont assignés. Ils ne peuvent donc pas être responsabilisés pour des ordres mal donnés ou encore lorsqu'ils travaillent dans un environnement ne leur permettant pas d'agir dans l'intérêt de l'entreprise. Dans la conception moderne, l'efficacité du contrôle sera mesurée par la mise en place d'une bonne organisation et le suivi en permanence de l'évolution de l'activité.

Nous distinguons alors le **contrôle organisationnel** (1.2.3.1) du **contrôle d'activité** (1.2.3.2). Plusieurs auteurs évoquent également dans leurs ouvrages de ces deux types de contrôles. Le contrôle organisationnel tout comme le contrôle par les comportements a pour but d'orienter la façon d'agir des individus pour que celle-ci soit conforme avec l'intérêt de l'entreprise. Toutefois, la capacité à générer des résultats et la connaissance du processus de production ne sont plus les seuls paramètres retenus dans la conception d'un modèle de contrôle. Quant au contrôle d'activité, il est à dire que de nos jours, en raisons des crises qui ont frappé le monde ces dernières décennies, il devient un peu la norme pour les dirigeants d'entreprises d'analyser l'évolution de leurs activités afin de prendre les meilleures décisions possibles.

1.2.3.1 Le contrôle organisationnel

Lorsque les auteurs classiques parlaient de « contrôle par les comportements et contrôle par les résultats », ils ne faisaient référence à aucune organisation préalable. Selon les hommes

devaient agir selon la volonté de l'entreprise et la rémunération de leurs labeurs constituait une source de motivation. Dans les ouvrages des auteurs modernes, nous parlons plutôt de « mécanismes organisationnels » qui permettront à l'entreprise d'atteindre ses objectifs.

Dans la littérature organisationnelle, Anthony (1988) envisage le contrôle comme « la façon par laquelle on s'assure de l'implémentation des stratégies ». Tannenbaum (1968) affirme qu'une organisation implique le contrôle et que des procédures de contrôle doivent être instaurées pour que les « *comportements idiosyncratiques* » profitent à l'entreprise. Carvalho (2003) reprend que le contrôle organisationnel est plutôt un **processus de réduction d'incertitude**¹⁰. Nous allons d'ailleurs nous appuyer sur la théorie de Carvalho dans tout ce qui suit.

La question que nous nous posons ensuite est de savoir comment se manifeste cette incertitude et comment faire pour réduire les risques liés à ces phénomènes. D'après Crozier et Friedberg (1977) : « *S'il y a incertitude, les acteurs capables de la contrôler l'utiliseront dans leurs tractations avec ceux qui en dépendent. Car ce qui est incertitude du point de vue des problèmes est pouvoir du point de vue des acteurs...* ». Comme nous pouvons le remarquer il s'agit d'un problème de gouvernance d'entreprise, sauf que le problème ne se pose pas seulement pour les conflits « *actionnaires-dirigeants* ». Un employé détenant ce genre de pouvoir pourrait nuire au bon fonctionnement de l'entité.

Solé (1996) précise que pour y remédier, le dirigeant doit avoir plus de connaissance, plus de savoir, plus d'information pour que l'incertitude soit moindre et les risques réduits. Quels sont alors les outils dont il dispose pour amoindrir l'incertitude dans son organisation ? Tout d'abord, selon nous, le recours à l'audit serait une solution aux problèmes organisationnels. Nous faisons toutefois la distinction entre **audit interne** et **audit externe**.

Selon l'**IIA**¹¹ (Institute of Internal Auditors), l'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation, une assurance sur le degré de maîtrise des opérations, lui apporte des conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité. Il s'agit donc bien d'un mécanisme en

¹⁰ Rosimeri Carvalho da Silva, « les nouveaux mécanismes du contrôle organisationnel », Cad.EBAPE.BR, Rio de Janeiro, 2003.

¹¹ En français, « Institut des auditeurs internes », est une organisation dont la vocation est de défendre et promouvoir les valeurs que les professionnels de l'audit interne apportent à leurs organisations.

interne portant sur l'organisation. L'auditeur interne effectue sa mission en analysant les forces et les faiblesses du système (procédures, règlementation, bonnes pratiques, environnement de contrôle...) pour pouvoir conseiller la direction sur les mesures à prendre de façon à ce qu'aucune information ne leur échappe. Ce que confirme l'adage courant : « *celui qui détient l'information, détient un certains pouvoir* ».

Toujours en parlant d'information et de pouvoir, si les décideurs ont un soupçon d'incertitudes, ils peuvent avoir recours à un audit externe menée par un professionnel indépendant (commissaire aux comptes ou expert-comptable). Dicksee (1909) affirme que le rôle premier de l'audit est celui de la détection des fraudes. La détection d'erreurs techniques et d'erreurs de principe sont respectivement le deuxième et le troisième rôle de l'audit (Dicksee, 1892). Crewdson (1902) s'oppose à la vision de Dicksee en affirmant que le devoir d'un auditeur n'est pas de détecter les fraudes mais de vérifier que les comptes sont corrects tels qu'ils se présentent. Crewdson fut l'un des premiers auteurs à évoquer la notion d'*« image fidèle »*.

Cutforth (1914), dans la continuité de la vision de Crewdson, donne une définition plus moderne de l'audit, en le définissant comme l'examen des comptes d'une entreprise afin de déterminer si ceux-ci montrent une image fidèle à la réalité de l'activité de l'entreprise, en fonction de toutes les informations disponibles. On peut conclure par-là que l'externalisation de l'audit conduit à réduire l'asymétrie d'information dans une entreprise, et aussi à se n'assurer qu'aucune information (financière, comptable, ...) n'échappe à la vigilance du dirigeant. Il pourrait être perçu non comme un contrôle organisationnel mais comme un contrôle d'activité. Toutefois, nous le classons dans la présente catégorie car toutes les diligences entreprises par l'auditeur lors de sa mission s'appuie nettement sur l'organisation interne de l'entité.

D'ailleurs, actuellement, les services d'audit ont connu de profonds remaniements. En effet, lorsque le contrôle par les compétences est faible, le dirigeant externalise certaines opérations : comptabilité, mise en place et évaluation du contrôle interne (dont nous allons voir les détails sur ce point un peu plus loin), contrôle de gestion, analyse financière, ... Bien évidemment, l'idée est toujours la même, s'assurer qu'aucune information de nature à compromettre le fonctionnement de son entreprise ne lui échappe. Nous catégorisons toutefois le contrôle de gestion ou encore l'analyse financière comme étant des outils relatifs au suivi de l'activité d'une entreprise. Les instruments utilisés par l'auditeur sont divers : sondages, contrôle physique, confirmation directe, examen analytique, ...

Dans les paragraphes précédents, les contrôles ne sont pas automatisés. Pour que l'audit soit efficace, la présence d'un exécutant est requise (auditeur interne ou externe). Beaucoup d'auteurs d'un autre côté préconisent le **contrôle interne** comme un mécanisme de contrôle organisationnel permettant de maîtriser et gérer les différents flux d'information en entreprise. Dans un premier temps, le contrôle interne s'est d'abord défini comme un dispositif destiné à prévenir les erreurs et les fraudes dans le domaine comptable (Bénédict & Kéravel, 1990). L'Ordre des experts-comptables français le définit en 1977 comme l'ensemble des sécurités contribuant à une meilleure maîtrise de l'entreprise.

Depuis l'apparition de la loi Sarbanes-Oxley et la Loi de Sécurité Financière le contrôle interne occupe une place organisationnelle de plus en plus importante (Cappelletti, 2004). Willy GROFFILS a été l'un des auteurs de référence pour ce qui est du contrôle interne. D'après son opinion, deux choses font la raison d'être du contrôle interne : la gestion des flux d'informations et la sécurité du patrimoine de l'entreprise (GROFFILS, 2005).

Pour lui, la direction d'une organisation est responsable de la conception d'une structure fonctionnelle à l'intérieur de laquelle les pouvoirs et les responsabilités seront délégués à différents niveaux et selon les fonctions opérationnelles. A tous ces stades, la direction doit assurer un contrôle efficace et permanent pour que les informations ascendantes et descendantes ne contiennent aucune erreur. C'est donc la raison d'être du contrôle interne. Ensuite, le dispositif de contrôle interne doit permettre de sécuriser les actifs et les biens de l'entreprise (détournements, fraudes, vols) et d'assurer une information de qualité à tous les niveaux (cycle des achats, des ventes, des stocks, cycle financier et cycle des investissements). Ces différents cycles appartiennent à ce que GROFFILS (2005) appelle le « circuit de valeurs » (voir annexe 9, page XV).

Selon GROFFILS (2005), l'efficacité du contrôle interne dépend d'une bonne organisation. Ainsi, il stipule qu'il faut mettre en place des procédures adéquates. Les procédures sont des instructions à suivre dans l'exécution d'une tâche spécifique attribuée à chaque individu travaillant dans l'entreprise pour effectuer ensemble coordonnées d'action à réaliser. D'un autre côté, la séparation des fonctions doit être respectée (fonctions de disposition, de conservation, d'enregistrement et de contrôle).

Bref, l'audit et le contrôle interne constituent les outils du contrôle organisationnel dans une entreprise. Pour ce qui est du contrôle interne, il correspond presque à la réponse qu'attendait Merchant (1998) puisqu'il s'agit d'un autocontrôle pour que les comportements individuels

convergent vers les objectifs de l'entreprise. L'audit n'est pas un autocontrôle en lui-même puisqu'il provient de l'initiative de la direction. Cependant, il s'agit là un dispositif complémentaire au contrôle interne dont l'un des objectifs est d'assurer l'efficacité permanente de celui-ci.

1.2.3.2 Le contrôle d'activité

Ce deuxième type de contrôle complète la première. Dans un contrôle organisationnel, il s'agit plutôt de mettre en place des dispositifs pour orienter les comportements des individus travaillant pour l'entité. Lors d'un contrôle d'activité, il s'agira plutôt de contrôler les résultats du travail acharné des hommes et pouvoir mesurer ces travaux avec précision. Par ailleurs aucun auteurs n'évoquent pas explicitement le terme « contrôle d'activité dans leurs ouvrages ». Nous allons donc, décortiquer petit à petit le sujet.

Tout d'abord, le **contrôle de gestion** est l'un des outils les plus préconisés pour contrôler son activité. Antony (1998) dira que « *le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité (par rapport aux objectifs) et efficience (par rapport aux moyens employés) pour réaliser les objectifs de l'organisation* ». Robert Simons (1995) définit le contrôle de gestion comme « *l'ensemble des procédures formels, construits sur la base de l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation* ». En partant d'une étude de cas, Simons (1990) explique que « *toutes les organisations, grandes et complexes, ont des systèmes similaires de contrôle de gestion (...) mais il y a des différences dans la manière d'utiliser les systèmes de contrôle de gestion* ». Cette constatation l'amène à identifier deux catégories de systèmes de contrôle : la première est celle des systèmes surveillés de près par les managers. La seconde regroupe les systèmes de contrôle dont la surveillance est déléguée. Cette différenciation correspond à la distinction entre le contrôle dit « interactif » et le contrôle dit « diagnostic » ou programmé, selon la terminologie employée par cet auteur dans plusieurs de ses publications (1987, 1990, 1991, 1994, 1995).

Ainsi, Simons décrit, dans son ouvrage de référence¹², les systèmes de contrôle « diagnostic » comme « *les systèmes d'informations formels que les managers utilisent pour surveiller les résultats de l'organisation, et corriger les déviations par rapport aux standards définis de performance* ». Ce type de contrôle est réalisé à travers un nombre important d'indicateurs

¹² Simons R. (1995), levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal, Harvard Business School Press.

réflétant les différentes dimensions de la performance. Du fait de l'exhaustivité que doit revêtir la mesure de la performance et par conséquent, le volume important de l'information à traiter, ce type de contrôle est souvent informatisé pour libérer du temps pour l'analyse. C'est un contrôle plus distancé fondé sur une gestion par exception, les indicateurs n'étant suivis par les dirigeants que lorsqu'il y a des écarts constatés entre les résultats et les prévisions. L'auteur considère que le contrôle « diagnostic » correspond au contrôle de gestion dit classique, car il est le sujet de la majeure partie de la littérature en contrôle de gestion. Les exemples les plus parlants sont les plans et les budgets.

Il décrit ensuite les systèmes de contrôle « interactifs » comme « *les systèmes formels d'information que les managers utilisent pour s'impliquer régulièrement et personnellement dans les décisions de leurs subordonnés* ». Toute l'attention des managers est concentrée sur un de leurs outils de contrôle. Son rôle est de leur permettre une meilleure implication dans la gestion à travers une interaction poussée avec leurs subordonnés dans le traitement des choix stratégiques.

Dans un des précédent paragraphes, Simons voient « les budgets » comme des outils du contrôle de gestion. En effet, le **contrôle budgétaire** fait aussi partie des instruments de mesure et de suivi de l'activité d'une entreprise. D'abord qu'est-ce que le budget ? Christian Raulet (1994), apportera une réponse à cette question en disant que « *le budget est l'expression quantitative et financière d'un programme d'action envisagé pour une période donnée* ». Ensuite, concernant le contrôle budgétaire, H. Court et J. Leurion (1982) le définissent comme étant « *un contrôle de gestion caractérisé notamment par la comparaison périodique des données prévues dans les budgets* ». Pour Meheut (1994), le contrôle budgétaire est « *l'ensemble des méthodes permettant de définir les objectifs chiffrés de l'entreprise, de fixer aux différentes fonctions des objectifs cohérents, d'établir les budgets et tout au long de l'année, de détecter au plus tôt les risques de déviation afin de déclencher les mesures appropriées* ». Il s'agit donc d'un système de détection permettant de prendre des décisions. De plus, **les budgets** et **le contrôle budgétaire** ont d'intéressant qu'ils ont montré dans les firmes privées l'avantage de pourvoir englober l'ensemble des aspects faisant l'objet en même temps du contrôle des coûts et du contrôle de la rentabilité économique (Parker, 2002). Nous pouvons d'ailleurs voir en annexe la hiérarchie budgétaire et le processus d'élaboration du budget (voir annexe 10 et 11, page XV et XVI).

LAKHOUA (2004) reprend cette théorie sur le **contrôle par les couts** mais cette fois-ci, en se basant sur les apports de la **comptabilité analytique**. Ainsi il affirme que : « *la raison d'être*

de la comptabilité analytique est de fournir des bases pour établir les prévisions de charges et de produits et en assurer le contrôle. Les objectifs d'une telle comptabilité conduit à faire une analyse des charges et des produits, à calculer des coûts et à évaluer les stocks ». Nous pouvons donc conclure que la comptabilité analytique et la gestion budgétaire sont étroitement liées puisqu'elles permettent de suivre l'évolution des couts d'une entreprise et, donc de prendre des décisions relatives au fonctionnement de son activité.

Le contrôle budgétaire constitue essentiellement un outil de prévision alors que l'analyse financière, comme son nom l'indique est principalement un outil d'analyse. Bien évidemment, il faut analyser les données à caractère financier pour pouvoir prendre des décisions. C'est d'ailleurs l'une des finalités du contrôle (Flamholtz, 1996 ; Kren, 1997 ; Merchant, 1998). Selon COHEN (1997), l'**analyse financière** constitue « *un ensemble de concepts, de méthodes et d'instruments qui permettent de formuler une appréciation relative à la situation financière de l'entreprise, aux risques qui l'affectent, aux niveaux et à la qualité de ses performances* ». Beaucoup d'autres auteurs ont écrit à ce sujet et disent de l'analyse financière qu'elle a pour but d'assurer la pérennité de l'entreprise. Ainsi, pour HOUNKOU E. et WELE P. (2006), l'analyse financière (approche comptable) ou l'analyse des états financiers s'attache à établir un diagnostic financier de l'entreprise sur la base des données historiques, principalement le bilan et le compte de résultat, afin d'en évaluer la performance future. Ce diagnostic financier est un jugement porté sur l'évolution des comptes annuels dans le but de se rassurer de la valeur de l'entreprise et de sa rentabilité.

En analyse financière, beaucoup parlent de « performance ». Aussi nous nous posons la question de savoir ce que ce terme signifie réellement. Ainsi, HOUNKOU E. et WELE P. (2006) la définissent par le degré de réalisation des objectifs que les propriétaires assignent à l'entreprise. D'une manière générale, en sachant que l'objectif principal poursuivi par une entreprise privée est la rentabilité financière, pour réaliser cet objectif prioritaire, l'entreprise doit mettre en œuvre différents facteurs de production qui exige que l'on connaisse leur niveau de rentabilité. Ces différents facteurs pousseront l'analyste à examiner la performance de l'entreprise sur plusieurs points de vue. Comme nous l'avons dit précédemment, l'analyse se fait au niveau surtout, du bilan et du compte de résultat. L'efficacité de cet outil de contrôle dépend donc d'une bonne organisation à tous les niveaux mais surtout au niveau comptable.

Pour conclure la littérature sur le thème, nous pouvons dire que les théories classiques sur le contrôle perdurent jusqu'à nos jours. Cependant, nous notons l'apparition de nouvelles

conceptions sur le thème, conceptions qui trouvent leurs racines dans les ouvrages classiques. Ainsi, de nos jours, le monde parle plus de contrôle organisationnel et de contrôle d'activité. Un bon contrôle doit surtout reposer sur une bonne organisation et un autocontrôle efficace qui garantirait la sécurité des biens. Bien évidemment, le contrôle d'activité repose nettement sur un bon contrôle organisationnel. Les deux catégories sont alors complémentaires.

Section II : Méthodes

Dans cette section, nous allons expliquer la démarche que nous avons adoptée pour mener à terme notre recherche. Par ailleurs, elle nous permettra aussi de comprendre les analyses et les résultats présentés dans le cadre du prochain chapitre. Cependant, avant de procéder à la présentation des étapes de la recherche, nous allons tout d'abord expliquer pourquoi le sujet relève d'une haute importance et quels sont les objectifs de la recherche en question.

II.1 Positionnement de la recherche

Cette sous-section présente d'un côté, l'intérêt porté au thème (II.1.1) et de l'autre, les objectifs de cette étude (II.1.2).

II.1.1 L'intérêt du thème

La mondialisation des échanges ainsi que la globalisation ont laissé leurs traces dans l'histoire de l'humanité. En effet, l'ouverture des frontières dans les années 90 a apporté un changement radical au climat des relations économiques internationales. Au début du XXI^e siècle, le phénomène ne fait que s'accentuer : il y a de moins en moins de barrières douanières et des alliances commerciales ont été créées un peu partout dans le monde. Madagascar, par exemple, fait partie de la « Common Market for Eastern and Southern Africa » (COMESA) qui est une alliance commerciale africaine accordant des tarifs douaniers avantageux pour les pays qui y sont membres.

D'autre part, devant une demande internationale croissante et une mobilité sans précédent de capitaux, plusieurs entreprises ont vu le jour vers le début des années 2000. La création d'entreprises était d'ailleurs aussi motivée par la concurrence internationale et l'évolution incessante des besoins du marché. Les entreprises constituent un des éléments essentiels au développement d'un pays notamment en créant des emplois, en générant de la valeur ajoutée et enfin, en renflouant la caisse de l'Etat par les impôts qu'elles doivent payer.

Les entreprises qui œuvrent dans son territoire font la fierté d'un pays. L'année dernière par exemple, le Chiffre d'affaire annuel de la « China National Petroleum ¹³ » qui a été évalué à environ 299 Milliards de dollars, dépassait largement le PIB du Singapour, 37ème puissance mondiale. Bien qu'étant une entreprise d'Etat, la CNP ne fut pas le seul cas concret car en 1994, le chiffre d'affaire de General Motors ¹⁴dépassait le PNB de la Turquie ou du Danemark.

En ce qui concerne Madagascar, le pays est encore loin de la lumière car en effet, de telles entreprises n'existent pas encore dans l'Ile. La question qui se pose est de savoir comment ces entreprises étrangères sont parvenues à atteindre de telles envergures. Plusieurs éléments pourraient apporter des réponses à cette question : un bon comportement face à la concurrence, un bon plan marketing ou plan de marchéage, une connaissance approfondie du marché, le gout de l'innovation, etc... Ces éléments restent toutefois difficiles à contrôler pour une entreprise. En effet, il n'est pas aisé de prévoir que les concurrents ne puissent réagir à la sortie d'un tout nouveau produit et innover, bien que ce soit un avantage compétitif, peut couter très cher.

Madagascar possède quelques grandes entreprises. Mais la plupart des entreprises qui œuvrent sur le territoire malagasy sont toutes de petite, dénoncées PME ou « petites entreprises ». En effet, elles ne répondent pas encore aux critères de « grandes entreprises » malgré le fait que certaines d'entre elles peuvent réaliser d'énormes chiffres d'affaires chaque année. Quant aux autres, elles voient leurs profits baisser et cela depuis quelques années. Donc, l'idée est de trouver un moyen pour les aider en adoptant une approche particulière. Il s'agira d'étudier le système de contrôle de ces entreprises afin de d'aider ces entreprises à combler certains manques en la matière.

Tout d'abord, pourquoi le système de contrôle ? Tout simplement, parce que c'est là un élément que les petites entreprises ont souvent tendance à négliger. Elles se font de l'argent certes, mais elles ont souvent tendance à être négligentes sur leurs dispositifs de contrôle. D'autant plus que cela devient plus difficile lorsque les entreprises connaissent une forte croissance organique. Elles ont alors besoin d'un système de contrôle adéquat. Se doter d'un bon dispositif de contrôle apporte-t-il quelque chose à l'organisation ? Dans cette optique, nous pensons qu'une entreprise bien gérée génère de meilleurs résultats et qu'une bonne gestion repose sur un bon mécanisme de contrôle organisationnel. Une telle organisation engendre pourtant des couts. Bien sûr, nous aurions pu étudier d'autres facteurs clés de succès comme l'innovation ou encore

¹³ Entreprise pétrolière créée en Septembre 1988 et appartenant à l'Etat Chinois

¹⁴ Constructeur automobile américain basé à Détroit dans le Michigan aux États-Unis.

le management de qualité. Mais ce qui est intéressant dans cette étude, c'est que nous allons considérer un tout nouveau paramètre : « le système de contrôle », qui implique en d'autres mots, une maîtrise totale de l'activité. L'intérêt, dans de telles circonstances, est de trouver un système de contrôle approprié à ces petites entités pour qu'elle puisse se développer tant sur le plan national qu'international et qu'en cas de forte croissance, elles réussissent à maîtriser leurs activités.

II.1.2 Les objectifs de la recherche

Les objectifs ont été établis en fonction des hypothèses d'études fixées au tout début. Dans les grandes entreprises, l'activité est en général, répartie en cycle afin de faciliter le contrôle de celle-ci. Nous avons déjà vu ceci auparavant. Ainsi, en raison de l'ampleur des opérations qui y ont lieu, la division et la répartition des tâches sont très prononcées. Le premier objectif est donc de déterminer comment les contrôles se font dans les petites entreprises. Est-ce qu'elles possèdent un manuel de procédures ? Est-ce que la séparation des fonctions incompatibles (fonction d'autorisation, d'enregistrement et d'encaissement) est respectée ? Comment s'organisent-elles ? Notre première approche se basera donc sur ces faits.

Dans un second temps, il nous importe de déterminer la place que le gérant/dirigeant occupe dans ces entreprises. Le problème se situe donc en matière de **délégation de pouvoir** qui peut se définir comme un acte par lequel le gérant/dirigeant transmet certaines de ses responsabilités à un employé ou à un délégué. La délégation de pouvoir peut être très avantageuse du fait qu'elle permet une souplesse d'adaptation au niveau de l'organisation. Au niveau des entreprises de petites tailles, il n'est pas encore possible d'évaluer le taux de délégation de pouvoir car, effectivement, nous pensons que le gérant/dirigeant est « **l'homme à tout faire** ». Cela reste pourtant une hypothèse pure et simple car il se pourrait que certaines structures ont évolué au fil du temps.

Si tel est le positionnement global de la recherche, nous allons maintenant expliquer notre démarche de travail pour avoir abouti aux résultats présentés dans le chapitre suivant.

II.2 Démarche de travail

L'enquête effectuée dans le cadre de cette étude n'a été possible qu'à travers un travail rigoureux. Il a fallu passer par certaines étapes préliminaires (II.2.1) avant notre descente sur terrain (II.2.2).

II.2.1 Les travaux préliminaires

Les travaux préliminaires sont constitués par les quatre étapes suivantes : la délimitation de la population à étudier (II.2.1.1), la sélection de l'échantillon d'étude et la mise en place de critères d'échantillonnage (II.2.1.2), le choix des variables à analyser (II.2.1.3) et l'élaboration du questionnaire (II.2.1.4).

II.2.1.1 La délimitation de la population d'enquête

De façon générale, une population est un ensemble d'individus ou d'éléments partageant une ou plusieurs caractéristiques qui servent à les regrouper. On parle ainsi de population humaine, de population statistique, de population biologique ou encore de population civile. Dans notre cas, il s'agira plus de **population statistique**. Ce terme désigne l'ensemble des individus sur lequel les observations se porteront.

« **Les entreprises de petite taille** » constituent donc notre population d'enquête. Cette étape est vitale pour notre étude car elle nous permet de cerner notre champ d'action. En effet, il est question ici d'étudier les entreprises de petite taille non pas toutes les catégories d'entreprises que l'on pourrait rencontrer. Quelles sont alors ces « entreprises de petite taille » et à quoi les reconnaît-on ?

Pour tenter d'apporter une réponse précise à cette question et ainsi éviter de nous induire en erreur, nous avons essayé tout d'abord de nous documenter à ce sujet en consultant différents sites internet et divers ouvrages ainsi que des articles parlant de ces entreprises de petite taille. Les résultats de la documentation ont montré que la notion de « **taille** » était différente d'un pays à un autre. En effet, elle n'est pas perçue de la même manière dans le monde entier ; il n'existe donc pas de standards permettant l'identification de ces structures.

a. Critères de définition des entreprises en fonction de la taille selon le système français

En premier lieu, nous nous sommes renseignés sur le site : www.economie.gouv.fr, un site web français donnant accès au CEDEF¹⁵. Ce site nous a permis d'avoir une vue d'ensemble sur la classification des entreprises selon leur taille en France. Dans ce pays de l'Europe de l'Ouest, on distingue quatre catégories d'entreprises selon l'article 51 de la loi n°2008-776 du 4 août 2008 portant modernisation de l'économie (LME¹⁶) : les microentreprises, les petites et

¹⁵ Centre de Documentation Economie-Finances

¹⁶ Loi de modernisation de l'économie

moyennes entreprises (PME), les entreprises de taille intermédiaire (ETI) et les grandes entreprises. Nous allons donc voir un à un les détails sur ces structures.

D'abord, une **microentreprise** est une entreprise dont l'effectif est inférieur à 10 personnes et dont le chiffre d'affaires ou le total du bilan annuel n'excède pas 2 millions d'euros. Quant à une **PME**, son effectif est inférieur à 250 personnes et son chiffre d'affaires annuel n'excède pas 50 millions d'euros. Par ailleurs, le total de bilan ne doit dépasser les 43 millions d'euros.

Ensuite, il y a les entreprises qui sont plus grandes. Une **ETI**, **entreprise de taille intermédiaire**, est une entreprise qui n'appartient pas à la catégorie des PME, dont l'effectif est inférieur à 5000 personnes et dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 1 500 millions d'euros ou dont le total de bilan n'excède pas 2 000 millions d'euros. Enfin, une **grande entreprise** est une entité qui ne peut pas être classée dans les catégories précédentes.

On peut conclure ici que la population d'enquête sera répartie entre les microentreprises et les PME. Mais là-encore réside un problème ; est-ce que nécessairement, toutes les PME sont de petite taille ? En effet, si l'organisation possède plus de 200 salariés, l'entreprise atteint déjà une certaine envergure et ne fera pas partie de notre population d'enquête. Nous avons donc jugé utile d'étudier la notion de « PME » en comparant le contenu de divers documents à ce sujet trouvés sur internet.

b. La conception de « Petites et Moyennes Entreprises » selon l'Union européenne

Le 6 mai 2003, l'Union européenne a adopté la recommandation 2003/361/CE¹⁷ fixant les définitions des entreprises selon leur taille et de la nature des relations qu'elles entretiennent avec d'autres entreprises. Les définitions sont entrées en vigueur le 1er janvier 2005, à la place de celles de la recommandation 96/280/CE. Ces définitions utilisent les concepts d'entreprises autonomes, d'entreprises partenaires et d'entreprises liées pour séparer les PME faisant partie d'un groupe de PME autonomes.

A titre d'information, Une entreprise est qualifiée d'entreprise autonome si les conditions suivantes sont satisfaites : elle n'a pas de participation s'élevant à 25 % ou plus dans une autre entreprise et elle n'est pas détenue à 25 % ou plus par une entreprise ou un organisme public, seul(e) ou conjointement avec une ou plusieurs entreprises liées ou organismes publics. Une entreprise est qualifiée d'entreprise partenaire avec une autre lorsque, notamment, l'une des

¹⁷ 2003/361/CE : « Définition des microentreprises, petites et moyennes entreprises » est une loi utilisée dans les politiques communautaires appliquées à l'intérieur de la Communauté et de l'Espace économique européen.

deux entreprises possède dans l'autre une participation comprise entre 25 % et moins de 50 %. Enfin, des entreprises sont liées lorsqu'elles ne satisfont pas à tous les critères précédents. Ceci constitue autant un tout autre sujet qui ne relève pas de notre domaine d'étude.

La recommandation 2003/361/CE fait ainsi mention, en son article 2, de certaines dispositions relatives aux entreprises œuvrant sur le territoire européen. Premièrement, la catégorie des micros, petites et moyennes entreprises (PME) est constituée des entreprises qui occupent moins de 250 personnes et dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 50 millions d'euros ou dont le total du bilan annuel n'excède pas 43 millions d'euros.

La suite nous intéresse plus particulièrement en ce qu'elle délimite les petites entreprises dans la catégorie « PME ». La loi dit : « *dans la catégorie des PME, une petite entreprise est définie comme une entreprise qui occupe moins de 50 personnes et dont le chiffre d'affaires annuel ou le total du bilan annuel n'excède pas 10 millions d'euros* » ; « *dans la catégorie des PME, une microentreprise est définie comme une entreprise qui occupe moins de 10 personnes et dont le chiffre d'affaires annuel ou le total du bilan annuel n'excède pas 2 millions d'euros* ».

Ainsi, dans ces PME, les petites entreprises que l'on va considérer comme des entreprises de petite taille auront intérêt à avoir un effectif de moins de 50 personnes. Nous possédons maintenant une balise importante quant à la délimitation de notre population statistique.

c. Le cas des PME Canadiennes

Pour le Canada, le concept de « Petites et Moyennes Entreprises » est très différent de celui adopté par les occidentaux. Ayant consulté le site officiel du gouvernement du Canada sous www.ic.gc.ca, nous avons trouvé une nouvelle configuration des PME qui peut être résumée en annexe (voir annexe 2, page XII).

Au Canada, une petite ou moyenne entreprise (PME) ne doit généralement pas employer plus de 500 personnes, ne doit pas avoir un actif supérieur à 25 millions de dollars et ne doit pas être détenue à plus de 25 % de son capital par une entreprise de plus grande importance.

Dans le cas présent, nous pouvons aller jusqu'au seuil de 100 employés pour qualifier une entreprise de « petite taille ». Maintenant, dans ce qui va suivre, nous allons voir comment la notion de « PME » est perçue dans les pays africain.

d. Les PME en Afrique : cas de la Côte d'Ivoire et du Maroc

L'intérêt d'avoir sélectionner des pays africains comme référentiel est simple ; Madagascar est un pays africain donc peut avoir certains traits communs dont la structure des entreprises avec l'Afrique. Le tableau en annexe (voir annexe 3, page XII) a été alors dressé dans le but de comparer la situation au Maroc et en Côte d'Ivoire.

A partir du tableau, plusieurs constats ont été faits. Tout d'abord, la loi est claire en Côte d'Ivoire, les petites entreprises classées dans la catégorie des PME auront 50 personnes à charge tandis que l'information n'est pas précisée pour les petites PME marocaines. Nous avons alors continué à chercher plus loin pour bien cerner la notion de petites PME car ce sont ces dernières qui seront incluses dans notre population d'enquête. Nous tenons à rappeler qu'il n'y a pas de texte qui définit les entreprises de petite taille à Madagascar ; par conséquent, nous sommes obligés de définir cette notion en nous basant sur la structure des dites « PME » dans d'autres pays.

e. Les PME dans quelques pays du globe

Pour procéder, nous avons cherché sur le site de L'OCDE¹⁸. A titre d'information, l'OCDE est un forum au sein duquel 30 démocraties de marché œuvrent de concert pour relever les défis économiques, sociaux et de gouvernance que posent une économie chaque jour plus mondialisée. En approfondissant nos recherches en tapant l'adresse suivante : <https://data.oecd.org/fr/entrepreneur/entreprises-selon-leur-taille.htm>, nous avons pu synthétiser les informations essentielles dans un tableau en annexe (voir annexe 4, page XIII).

Enfin, pourachever nos comparaisons et enfin élaborer des critères de délimitation de notre population statistique, nous allons nous pencher vers les généralités des PME dans les pays en voie de développement. Nous avons jugé cela nécessaire car Madagascar étant un pays pauvre, les petites entreprises Malagasy font sans aucun doute partie de la sphère du tiers monde. On pourra ainsi donner une définition à ce qu'est une entreprise de petite taille dans la Grande Ile.

f. La conception de « PME » dans les pays du tiers monde

Peu d'auteurs parlent d'elles dans leurs ouvrages. En effet, étant donné, les difficultés économiques que connaissent les pays du tiers monde, beaucoup considèrent que ces entreprises n'occupent qu'une place très marginale dans leurs pays. Nous partons alors du fait que la

¹⁸ Organisation de Coopération et de Développement Economiques

conception de PME n'est pas la même chez les pays industrialisés et les pays sous-développés. Par exemple, aux Etats-Unis, une entreprise avec un effectif de 400 personnes reste malgré tout une petite organisation. Dans un pays pauvre comme Madagascar, une telle organisation serait déjà une très grande affaire.

Ce « gap » entre les pays riches et pays pauvres a toujours été présent à tous les stades de la vie économique. Selon une investigation menée par l'institut Brookings¹⁹, au Ghana, une PME aurait un revenu brut annuel compris entre 23 700 \$ et 2 370 000 \$ alors qu'en Thaïlande, le revenu brut d'une PME serait compris entre 84 400 \$ et 8 440 000 \$²⁰. Nous voyons donc que la différence est colossale.

Les critères de délimitation des PME change en fonction des conjonctures économiques et politiques d'un pays. Prenons, par exemple, un pays sous-développé comme le Haïti. 163^{ème} au monde en matière d'IDH²¹, le Haïti est le pays le plus pauvre du continent américain. En faisant des recherches sur la qualification des petites PME haïtiennes, on a pu mettre en évidence que jusqu'à un seuil de 100 employés, une entreprise serait toujours de petite taille²² en négligeant bien évidemment le chiffres d'affaires annuel.

C'est d'ailleurs ce qu'affirme Olivier TORRES (2008) : « ... dans de nombreux pays en voie de développement, les entreprises modernes, publiques ou privées, connaissent de grandes difficultés, celles relevant du secteur informel résistent mieux à la crise..... Dans ce contexte, la PME n'a plus rien à voir avec son homologue des pays riches »²³. Maintenant compte tenu de toutes les informations que nous avons pu récolter, nous pouvons maintenant tenter une théorisation des entreprises de petite taille à Madagascar.

g. Vers une théorisation des « entreprises malagasy de petite taille »

A travers les recherches que nous avons entreprises dans toutes les sous-parties précédentes, nous sommes à même d'établir une théorie sur les entreprises de petite taille se trouvant dans l'Ille. Pour déterminer à quelle catégorie une entreprise appartenait, nous avons toujours retenu

¹⁹ En anglais, « Brookings Institution », est un « think tank » américain ayant son siège à Washington D.C. C'est l'un des plus anciens « think tank », spécialisé dans la recherche et la formation dans les domaines des sciences sociales, essentiellement en économie, en politiques urbaines, gouvernance, affaires étrangères, économie mondiale et développement.

²⁰http://www.brookings.edu/~media/research/files/papers/2008/9/development%20gibson/09_development_gibson.pdf.

²¹ Indicateur de Développement Humain.

²² <https://lenouvelliste.com/lenouvelliste/article/30418/La-Petite-et-Moyenne-Entreprise-PME-en-Haiti-quelques-considerations-strategiques>.

²³ TORRES Olivier, les « Petites et moyennes entreprises », Edition « Dominos », Québec, 2008, 51 pages.

jusqu'ici deux, voire trois critères : l'effectif, le chiffres d'affaires annuel hors taxe et le total bilanciel. Cependant, Olivier Torres insiste sur le fait que ces critères ne sont pas universels. A titre d'exemple, en Chine, ni le nombre de salariés, ni le chiffre d'affaires ne sont retenus. Dans l'Empire du milieu, c'est plutôt la capacité de production et l'importance de l'outillage qui seront pris en compte.

Par conséquent, nous avons l'embarras du choix quant à la sélection des critères sur lesquels nous allons nous appuyer. En tenant compte de la situation de Madagascar, opter pour la capacité de production et l'importance de l'outillage semble être assez complexe. En effet, jusqu'à quel niveau de production devons-nous qualifier une entreprise de petite taille ? Il en est de même pour l'importance de l'outillage ? En effet, la théorie à ce sujet reste obscure du fait que les auteurs occidentaux n'en parlent pas beaucoup, voire pratiquement pas. De plus, ces classifications complexes où l'homme est absent sont significatives des pays en situation de sous production qui privilégient la capacité de production aux dépens de sa valeur marchande. Est-ce vraiment le cas de la Grande Ile ?

C'est ainsi que l'on retiendra les trois premiers critères qui sont : le nombre de salariés, le chiffre d'affaires et la valeur du bilan. Le premier obstacle qui s'est dressé fut de savoir quel était le critère retenu si deux seulement de ces critères venait à désigner des catégories d'entreprises différentes. Pour être plus clair, supposons qu'une entreprise possédant un effectif de moins de 10 personnes réalise d'énormes chiffres d'affaires annuels dépassant même ceux réalisés par une plus grande entreprise comportant environ 40 personnes. Quel critère sera pris en compte pour qualifier la taille de l'organisation ? Si l'on ne considère que l'effectif, il s'agit bien d'une microentreprise. Pourtant, d'un autre côté, si l'on opte plutôt pour le chiffre d'affaires annuel, il s'agit plutôt d'une PME.

Pour autant, cela ne nous a pas empêché d'opter pour « l'effectif » pour des raisons d'adaptabilité. En effet, les entreprises malagasy sont toutes réticentes à l'idée de divulguer des informations à caractère financiers à des tiers. Par conséquent, le « chiffre d'affaires HT » et « les valeurs bilancielles » sont des données inaccessibles. Le nombre de salariés reste donc la seule donnée disponible et à portée de main dans le cadre de cette étude car une telle information ne causerait aucun préjudice.

Le nombre d'employés étant maintenant le critère retenu, il a fallu déterminer un seuil pour lequel l'entreprise serait qualifiée de « petite taille ». D'après les recherches menées précédemment, pour l'ensemble du pays, les entreprises de petite taille ou les petites entreprises

sont les microentreprises et les petites PME. D'après les conventions établies dans certains pays (voir annexe 2,3,4 ; page à partir de la page XII), ce seuil se situerait entre 1 et 50 salariés pour une petite PME (les microentreprises étant déjà comprises dans cet intervalle). Cependant, du fait de l'écart économique existant entre les pays développés et ceux sous-développés, nous sommes allés jusqu'à accepter un seuil de 100 salariés pour une entreprise de petite taille à Madagascar.

Ainsi, notre population statistique sera délimitée par les entreprises qui auront dans leur effectif moins de 100 employés. Par ailleurs, cette tentative de théorisation nous sera plus que nécessaire pour la sélection de notre échantillon.

II.2.1.2 la sélection de l'échantillon à étudier et la mise place d'un plan d'échantillonnage

En statistique descriptive²⁴, l'échantillon désigne une partie de la population à étudier. Pour avoir des résultats probants, il est nécessaire que celui-ci soit **le plus représentatif possible** de la population d'enquête. Cela n'est pourtant pas chose facile car pour parvenir à obtenir un échantillon représentatif, il faut appliquer différentes méthodes.

a. Positionnement du travail d'échantillonnage

Nous devons tout d'abord rappeler que notre recherche fait l'objet d'un sondage qui se base sur le critère « taille des entreprises ». Nous avons donc structuré notre échantillon en 3 catégories et adopté une nomenclature adaptée que nous utiliserons tout au long de l'étude. Dans un tableau en annexe (voir annexe 5, page XIII), C_n désigne donc la catégorie où « n » représente « le numéro de la catégorie » et à chaque catégorie correspond un intervalle défini par l'effectif de l'entreprise.

Une fois, cette catégorie établie, il nous a fallu maintenant déterminer combien d'entreprises nous allons inclure dans chaque groupe. Bien sûr, on pourrait envisager plusieurs scénarios. Cependant, notre objectif est de déterminer celui qui est le plus représentatif de notre population statistique pour des raisons de fiabilité. Nous avons alors adopté des méthodes de sélection d'échantillon.

²⁴ Branche des statistiques qui regroupe les nombreuses techniques utilisées pour décrire un ensemble relativement important de données.

**b. Etablissement d'un plan d'échantillonnage :
utilisation de la « méthode des strates »**

Généralement, dans un sondage aléatoire simple, on tire au sort les individus directement dans l'ensemble de la liste (base de sondage). Tous les sujets ont la même probabilité d'être sélectionné ; autrement dit, l'échantillon ne sera pas biaisé. Cette méthode a l'avantage d'être simple à élaborer et génère des couts de recherche moindres. Cependant, dans notre cas, elle manque assez de réalisme. En effet, il y a de fortes chances que des entreprises appartenant à l'une des catégories précitées ne fassent pas partie des sondés. C'est d'ailleurs la raison pour laquelle on l'abandonnera au profit d'un **sondage stratifié**.

La méthode des strates consiste à découper la population en sous-ensemble appelées « strates ». Cela nous permettra ainsi d'améliorer la précision de nos estimations. Les catégories représenteront nos strates (voir annexe 5, page XIII). Nous tenons d'ailleurs à préciser que nous avons choisi la stratification pour deux raisons. D'abord, elle a permis de réduire les couts de recherche. Ensuite, chaque sondage par strate s'effectue de façon plus efficace et le regroupement des résultats partiels nous permettra d'avoir des résultats proches de ceux que l'on obtiendrait si l'on effectuait l'enquête sur toutes les entreprises malagasy ayant au plus un effectif de 100 employés.

Par ailleurs, nous ne nous sommes basés sur aucune pratique mathématique pour déterminer le nombre d'entreprises à enquêter dans chaque strate. En effet, nous avons effectué un tirage aléatoire sous certaines conditions. L'objectif étant d'obtenir un échantillon représentatif, nous avons jugé utile d'établir certains critères applicables à chaque catégorie (C_n). Ces critères sont : le secteur d'activité (secteur primaire, secondaire, tertiaire), l'âge de l'organisation (inférieur à 5 ans, entre 5 et 10 ans, supérieur à 10 ans), le type d'entreprise (entreprise commerciale, de production et prestataire de services), le capital social (par tranche de capital). Bien évidemment, certaine question de « format nombre », ont été posées sous forme de fourchette pour éviter la frustration du sondé de nous faire part d'une donnée chiffrée devant restée confidentielle. Nous arrivons donc à la conclusion que 25 entreprises serviront de sujets d'enquête pour ce travail de mémoire.

II.2.1.3 Le choix des variables à étudier

Après la sélection de l'échantillon représentatif, cette étape fut indispensable. C'est d'ailleurs l'étape la plus importante de notre recherche car ce sont les variables qui feront l'objet de calculs mathématiques pour obtenir les résultats. Les variables doivent être choisies en fonctions

des objectifs à atteindre (II.1.2). Par conséquent, elles doivent être définies avec soin et avec précision.

D'abord, une définition semble nécessaire avant d'entrer dans les détails. Selon SCHERRER (1984), « *une variable est une caractéristique mesurée ou observée sur chacun des éléments de l'échantillon ou sur des entités prédefinies qui se rattachent aux unités d'échantillonnage* ». Elle peut être qualitative ou quantitative. Une variable est de nature quantitative si elle peut être mesurée. Dans le cas contraire, elle sera qualitative.

Avant la descente sur terrain nous avons fixé au préalable les caractères ou les variables à analyser. Comme le sujet que nous abordons est très vaste, il a fallu choisir différents types de variables. Nous distinguons alors les variables de type-I et celles de type-II. A vrai dire, c'est là juste un style de nomenclature que nous avons adopté.

a. La variable « G » :

Notre point de départ a été les deux hypothèses selon lesquelles : le contrôle est centralisé autour du gérant dans les entreprises de petite taille et que ces entreprises sont très peu formalisées du point de vue contrôle.

Nous avons défini la variable « **intervention du gérant** ». Cette dernière sera désignée par la lettre « **G** ». En effet, si le gérant/dirigeant intervient toujours mais, lui seul dans telle ou telle opération pour assurer un meilleur contrôle des affaires de la boite, c'est qu'il n'y a pratiquement pas de répartition de responsabilités. De même, il pourrait confier la gestion d'une tâche à un employé ou à un service spécialisé sauf que sa présence, dans ce cas est toujours requise pour superviser (contrôler). Il y a donc intervention mais à très faible niveau vu que le gérant joue le rôle de superviseur. La délégation ne sera effective que lorsque le gérant/dirigeant laisse les employés ou les différents services/départements agir selon leur gré.

Le but de l'étude est donc de prouver que plus la taille évolue, plus le gérant intervient de moins en moins dans la supervision et le contrôle des tâches quotidiennes et fondamentales (stockage, comptabilité, trésorerie, ...). En effet, dans ce cas, il aura confié la mission de contrôler à un service spécialisé ou à un employé travaillant pour l'entreprise. On pourrait encore envisager qu'il a mis en place un système de contrôle infaillible qui ne requiert guère sa présence. Nous avons alors jugé utile d'associer à cette étude une autre variable qui indique la taille de l'entité : la variable « **T** ». Notre objectif tel qu'il se présente sera alors de déterminer si les deux variables sont dépendantes c'est-à-dire, s'il y a une forte relation entre elles. Pour cela, nous

allons procéder au test d'indépendance de Pearson²⁵, encore connu sous le nom de « Test de Khi-carré » ou « test de χ^2 ».

La question est de savoir maintenant ; quelles valeurs la variable peut-elle prendre ? Le problème ne s'est pas posé pour « T » car la taille sera fonction de l'effectif. Tout d'abord, il faut savoir qu'en statistique, une variable peut comprendre une ou plusieurs modalités. Une modalité est une mesure que l'on pourrait attribuer à une variable. Le problème, dans le cadre de cette étude est que notre variable « G » n'est pas une variable apparente dans le questionnaire. En effet, elle dépend de plusieurs paramètres (voir tableau 3). On ne pourra donc pas utiliser Sphinx pour ce qui est du traitement statistique des données.

Pour procéder, nous allons effectuer un genre de « scoring » simple. On a tout d'abord définis les 2 modalités envisagées pour « G » : **forte intervention, intervention non significative**. Ensuite, nous avons dressé une grille de notation selon certaines questions élaborées dans le but de cerner les actions du gérant du point de vue « contrôle ». Si le gérant seul intervient dans l'opération, nous mettrons un score de « 1 ». S'il intervient mais aidé par d'autres employés ou par un service spécialisé, le score sera de « 0,5 ». Tandis que dans les autres cas, le score est de « 0 ». Ensuite, nous avons défini les divers barèmes de notation pour chaque entreprise. Comme, nous avons 10 questions, la notation se fera sur 10. Pour un score inférieur à la moyenne (inférieur ou égal à 5), l'intervention sera qualifiée de « moyenne et faible » donc, « non significative » alors que pour un score dépassant la moyenne, l'intervention sera forte.

Tableau 2 : Grille de notation (modèle)

		Intervention du Gérant de l'affaire "G"											
Individus	Taille des entreprises "T"	M ₁	M ₂	M ₃	M ₄	M ₅	M ₆	M ₇	M ₈	M ₉	M ₁₀	Score	Nature de l'intervention
E ₁													
E ₂													
E ₃													
....													
...													
...													
E _n													

Source : l'auteur

²⁵ Karl Pearson (27 mars 1857–27 avril 1936), mathématicien britannique, est un des fondateurs de la statistique moderne appliquée à la biomédecine (biométrie et biostatistique).

$\{M_1, M_2, M_3, \dots, M_{10}\}$ représente des questions que l'on désignera par ces notations par souci de simplification. Ces questions ont été synthétisées dans le tableau ci-dessous.

Tableau 3 : Correspondance entre les éléments de score de « G » et les variables paramétrées dans Sphinx.

M _n	Questions (Variables paramétrées dans Sphinx)	N° question
M ₁	Qui effectue la commande ?	23
M ₂	Imputation des achats	31
M ₃	Paiement du fournisseur	35
M ₄	Réception des marchandises	40
M ₅	Personne en charge de la vente	45
M ₆	Imputation des ventes	60
M ₇	Encaissement des recettes	74
M ₈	Auteur du contrôle de trésorerie	77
M ₉	Recrutement	98
M ₁₀	Qualité de l'information	127

Source : l'auteur

b. La variable « F »

Notre seconde variable à étudier, quant à elle, nous lui avons attribué la lettre « F » comme « Formalisation ». Notre deuxième hypothèse fait mention d'un contrôle peu formalisé dans les petites entreprises. Le contrôle est bien formalisé lorsqu'il repose sur une bonne organisation et sur l'application de standards bien définis. Nous avons la même démarche appliquée à la variable G pour celle-ci, c'est-à-dire le « scoring ». Le modèle du tableau de score n'est pas différent de celui exposé ci-dessus. Cette fois-ci, il s'agit ici d'évaluer la qualité de l'organisation du point de vue contrôle.

Il est à noter que toutes les questions que nous avons utilisées pour cette seconde variable sont de type « fermée » (OUI/NON). Nous avons attribué le score de 1 à chaque réponse positive ; le score nul équivaut donc à un « NON ». Comme nous avons fait, précédemment, nous avons dressé un tableau pour montrer les correspondances entre M_n et les questions sélectionnées pour « F ». La notation dans le cas présent se fera sur 12 selon le nombre de questions. Un score

supérieur à 6 voudra dire que le contrôle suit certaines formalités. Dans le cas contraire, l'entreprise nous attribuerons la notion « peu formalisée ».

Tableau 4 : Correspondance entre les éléments de score de « F » et les variables paramétrées dans Sphinx.

M _n	Questions (Variables paramétrées dans Sphinx)	N° question
M ₁₁	Organigramme	6
M ₁₂	Manuel de procédures	19
M ₁₃	Contrôle qualité	51
M ₁₄	Etablissement d'un budget	93
M ₁₅	Contrôle de gestion = indicateur/objectif	97
M ₁₆	Etablissement d'états financiers	117
M ₁₇	Comptabilité analytique	122
M ₁₈	Contrôle budgétaire	123
M ₁₉	Audit interne	124
M ₂₀	Adoption de mesures (écart entre réalisations & prévisions)	125
M ₂₁	Analyse financière	126
M ₂₂	Audit externe	129

Source : l'auteur

II.2.1.4 L'élaboration du questionnaire

C'est là encore aussi une étape fondamentale par laquelle nous avons dû passer pour progresser dans nos recherches. Nous avons élaboré un questionnaire (a.) pour procéder à notre collecte de données. Nous avons travaillé laborieusement le questionnaire en utilisant un logiciel informatique pour faciliter les choses (b.).

a. Présentation du questionnaire (voir annexe, page 96)

Notre questionnaire comprend au total 130 questions qui se répartissent en 4 grandes parties. La première concerne **les informations générales sur l'entreprise** qui est composée de questions d'ordre général comme : l'âge de l'entreprise, la raison sociale, le nombre d'associés, l'activité principale, ... Les trois autres parties comprennent des questions sur **les contrôles à priori, les contrôles en cours et les contrôles à postériori**. Le questionnaire comprend en définitive 6 pages et 2 tableaux à remplir.

b. La saisie des questions sur « Le Sphinx Plus² version 5.1.0.6 »

Dans cette étape, la saisie des questions a été d'abord problématique. En effet, saisir 130 questions avec toutes les mises en forme appropriées nécessiterait sans doute beaucoup de temps. Cependant, grâce à « Le Sphinx Plus² », cela s'est fait en seulement 5 jours. Crée il y a plus de 30 ans, **Le Sphinx** est une société française d'édition de solutions d'enquêtes et d'analyse de données, de prestation de service et de formation.

Le Sphinx est un logiciel d'enquête et d'analyse des données. Il permet la réalisation du questionnaire, la saisie des réponses et en même temps le traitement des données. Il est d'ailleurs très avantageux de l'utiliser car il nous a permis de paramétrier les questions à l'avance. Quant à la mise en page, notamment, la disposition et les dimensions des cases à cocher, elles sont éditées automatiquement par Sphinx et le logiciel nous offre la possibilité de les personnaliser.

Le logiciel est particulièrement intéressant du fait qu'il permet non seulement d'élaborer un questionnaire complet, mais il permet aussi de collecter et d'ordonner les réponses notamment grâce à sa fonction « saisie rapide ». Par ailleurs, il offre beaucoup de possibilités d'analyses par rapport aux autres applications : analyse multifactorielle, analyse statistique, tableaux de bord, analyse du Khi², ...

Par contre, l'une des innovations apportées par Sphinx est le fait de pouvoir exporter les données vers d'autres formats, notamment « le format Excel ». Nous allons d'ailleurs avoir recours à ce logiciel de bureautique pour le traitement statistique des données, notamment pour les calculs complexes.

II.2.2 Le déroulement de l'enquête

La descente sur terrain a tout d'abord commencé avec l'administration du questionnaire (II.2.2.1) à toutes les entreprises faisant partie de la zone d'étude, la collecte des réponses sur Sphinx (II.2.2.2) et s'est achevée ensuite par la préparation des tests statistiques (II.2.2.3).

II.2.2.1 L'administration du questionnaire

L'administration du questionnaire est sans doute l'étape la plus longue et la plus complexe de toute. En effet, beaucoup d'entreprises présélectionnées dans l'échantillon n'étaient pas disposées à nous accorder du temps pour remplir les six pages du questionnaire. Cela a d'ailleurs profondément modifié la structure de notre échantillon. Néanmoins, nous avons tenté

de pallier les manques en essayant de trouver des entreprises exerçant des activités similaires aux leurs.

Le calendrier (voir annexe 6, page XIII) résume toutes les descentes, les opérations effectuées dans le cadre de notre recherche ainsi que les préparations nécessaires. Le tableau retrace les grandes lignes de notre enquête. Les opérations et les tâches ont été reportées par ordre chronologique et à chaque tâche est assignée le lieu où celle-ci a été accomplie. Comme nous pouvons le constater, il a fallu à peu près un mois pour effectuer notre sondage. C'est d'ailleurs le temps que nous nous sommes accordés dans notre planning. En ce qui concerne la zone géographique d'étude, nous pouvons remarquer que la plupart des entreprises sélectionnées pour le sondage sont concentrées dans la ville d'Antananarivo. Toutefois, nous nous sommes déplacés dans les périphéries, notamment Antsirabe, Behenyjy et Moramanga où nous avons trouvé des sujets intéressants sur lesquels enquêter.

II.2.2.2 La collecte des réponses sur Sphinx Plus²

Après avoir obtenu les réponses de toutes les entreprises sondées, il a fallu saisir les réponses sur Sphinx entreprise par entreprise et question par question, ce qui nous a pris d'ailleurs, au moins deux jours.

II.2.2.3 La préparation des tests statistiques : le test d'indépendance de Pearson

Le test d'indépendance de Pearson ou encore le « test de khi-carré » ou le test de « χ^2 » sert à apprécier l'existence d'une relation entre deux variables qualitatives ou une variable qualitative et une variable quantitative. Ce test est donc adapté à notre étude car, ici, nous cherchons à prouver si la taille d'une entreprise mesurée à partir de son effectif « T » pourrait influencer le comportement du gérant vis-à-vis du contrôle « G » et la formalisation des contrôles « F » dans cette organisation. Plusieurs étapes sont nécessaires pour mener à bien ce test d'indépendance.

a. Les hypothèses de départ

En statistique, il est toujours coutume de se fonder sur des hypothèses lors de l'élaboration d'un test. Nous avons alors deux hypothèses : une hypothèse nulle H_0 et une hypothèse alternative H_1 . H_0 est l'hypothèse selon laquelle les variables sont indépendantes et H_1 , celle selon laquelle les deux variables sont indépendantes. Si le « χ^2 calculé » est supérieur au χ^2 , H_0 sera rejetée et donc, H_1 sera retenue. Dans le cas contraire, il n'existe aucune relation entre les deux variables.

b. Détermination des effectifs réels

Soit deux variables X et Y dont les modalités respectives sont A_i et B_j . On croise les deux variables et pour chaque couple de modalités (A_i, B_j), on relève l'effectif observé « n_{ij} » : nombre d'individus prenant simultanément les deux valeurs.

Tableau 5 : Tableau croisé des effectifs observés ou des effectifs réels (modèle mathématique)

X/Y	B_1	B_2	B_3	B_j	Totaux colonnes C_j
A_1	n_{11}	n_{12}					C_1
A_2	n_{21}	n_{22}					C_2
A_3	n_{31}	n_{32}					C_3
...							
...							
...							
A_i						n_{ij}	C_j
Totaux lignes	L_1	L_2	L_3			L_i	n
L_i							

Source : l'auteur (adapté)

« n » sera l'effectif de notre distribution, en d'autres termes, le nombre d'entreprises incluses l'échantillon. C'est ce par là nous procèderons donc, pour chaque couple de variables {T ; G}, {T ; F}. Nous allons pour cela utiliser le tableau de « scoring » qui servira à déterminer les effectifs observés.

c. Calcul des effectifs théoriques « e_{ij} »

Pour les calculer, nous avons utilisé la formule mathématique suivante : $e_{ij} = \frac{L_i C_j}{n}$. L'effectif théorique se calculera en pratique par le produit du total du total de la ligne par le total de la colonne ; le tout divisé par l'effectif n . Le tableau sera le même que le précédent. Le calcul n'est pas très difficile et peut être fait par l'intermédiaire d'un « tableur Excel programmé ». Par exemple, $e_{11} = \frac{L_1 C_1}{n}$ et on calculera les autres effectifs marginaux de cette manière.

d. Détermination du χ^2 théorique ou $\chi^2_{calculé}$

Après les effectifs théoriques, il faut calculer le « χ^2 en théorie ». Pour cela, nous appliquons la formule suivante : $\chi^2_{calculé} = \sum \frac{(nij - eij)^2}{eij}$. Les calculs ont été faits à l'aide d'un tableau programmé dans Excel.

e. Le paramétrage de fin de test

Il s'agit ici de comparer la valeur de $\chi^2_{calculé}$ avec celle du χ^2 inscrite dans la table de distribution du Khi-deux (voir annexe 7, page XIII). Pour cela il faut déterminer deux paramètres importants : le risque noté « α » et le degré de liberté « ddl ». Le risque sera par défaut estimé à 5%. On aurait tout aussi bien pu choisir 1% ou encore 0.1%. Le risque, par définition, représente tout simplement les chances de nous tromper. Par exemple, si H_1 est vérifié, nous sommes sûrs que quel que soit notre échantillon, les deux variables étudiées seront toujours dépendantes l'une de l'autre. Toutefois, nous avons 5% de chances de nous tromper.

Pour ce qui est du degré de liberté, il est calculé par la formule suivante :

$$ddl = [(Nombre de modalités de X) - 1] \times [(Nombre de modalités de Y) - 1]$$

f. Le test de Cramer²⁶ : un test associé au Khi-carré

Si le test de Khi² permet d'apprécier s'il existe une relation entre deux variables, il ne renseigne pas sur l'intensité de cette relation. Le test V de Cramer permet alors de comparer l'intensité du lien entre les deux variables étudiées. Pour ce faire, il faut calculer la racine carrée du χ^2 divisé par le χ^2 max. Ce χ^2 max théorique est égal à l'effectif multiplié par le plus petit côté du tableau (nombre de lignes ou de colonnes) moins 1.

D'où la formule suivante du coefficient de Cramer, noté « V » :

$$V = \sqrt{\frac{\chi^2}{\chi^2_{max}}} \text{ ou } V = \sqrt{\frac{\chi^2}{n \times [\min(L,C) - 1]}}. \text{ Ici, } \chi^2 \text{ correspond au } \chi^2_{calculé}.$$

Le tableau suivant montre la force du lien statistique existant entre deux variables en fonction de la valeur du coefficient V sur l'intervalle [0 ; 1].

²⁶Harald Cramer (1893-1985) est un mathématicien et statisticien suédois. Il a entre autres travaillé sur les nombres premiers et les nombres premiers jumeaux.

Tableau 6 : Force du lien statistique suivant la valeur du V de Cramer

Valeur du V de Cramer	Force du lien statistique
Inférieur à 0.10	Relation nulle ou très faible
Entre 0.10 et 0.20	Relation faible
Entre 0.20 et 0.60	Relation moyenne
Supérieur à 0.70	Relation forte

Source : l'auteur

Nous pouvons remarquer que plus la valeur approche de 1, plus la relation est forte et inversement.

Conclusion partielle

La nécessité de contrôler fait partie de l'une des préoccupations du dirigeant d'entreprise. Cette action est mesurée par rapport à son champ d'application et à son moment d'exécution. En effet, il concerne pratiquement tous les domaines : organisation (dispositif organisationnel, contrôle interne), activité (évolution, performance, analyse financière), satisfaction des clients, contrôle qualité, Et si l'on ne parle que du moment d'intervention, nous avons les contrôles à priori (contrôle hiérarchique, contrôle lors du recrutement, ...), les contrôles en cours (contrôle de la caisse, contrôle et gestion de stock, ...) et les contrôles à postériori (les budgets, le contrôle de gestion). Par ailleurs, les entreprises de petite taille, se définissant comme la population d'enquête, ont été théorisées. Elles se définissent comme les entreprises malagasy qui ont un effectif inférieur ou égal à 100 employés sans prise en compte du montant de leur C.A annuel ou encore des valeurs de leurs bilans respectifs.

Chapitre II : Résultats

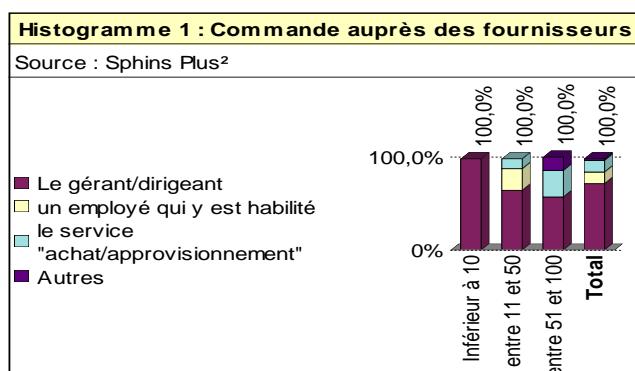
La partie résultat consiste en une analyse approfondie des données collectées au cours de l'enquête. Cette étape est le prolongement de la descente sur terrain, c'est-à-dire les enquêtes effectuées dans le cadre de notre étude. Notre objectif ici sera de déterminer s'il existe une relation entre la taille d'une entreprise et les variables « G » et « F » énoncées dans le précédent chapitre. Pour ce faire et cela pour chaque variable, nous allons élaborer des statistiques à chaque question posée conformément à notre méthodologie, puis, nous allons procéder au « scoring » qui consiste à attribuer un score à chaque question. Le « scoring » est nécessaire car, des résultats, dépendront la valeur de nos variables. Enfin, pour conclure, nous aurons recours à un test de Khi deux, un test plus approprié lorsque nous disposons de 2 variables quantitatives. Si le Khi deux trouvé est inférieur à la valeur de celui de table de distribution de la présente loi statistique, nos hypothèses d'études seront immédiatement confirmées. Dans le cas contraire, elles seront infirmées.

Section I : Le chef d'entreprise en tant que « contrôleur »

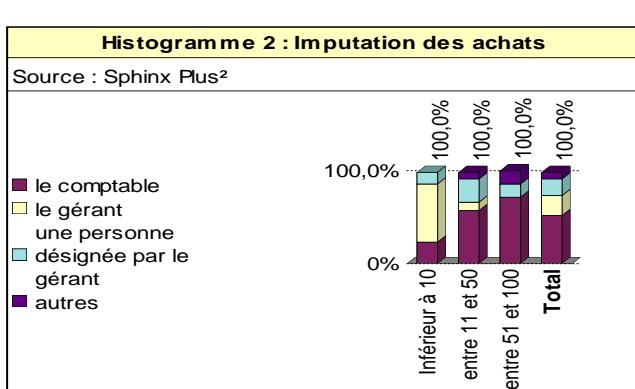
Dans cette section, notre étude se fera en trois étapes. En premier lieu, nous allons exposer tous les constats sous forme de graphiques (I.1). Ensuite, nous allons dresser le tableau de score (I.2) pour pouvoir ensuite faire le test de χ^2 (I.3) qui nous permettra d'interpréter le résultat selon notre première hypothèse (I.4).

I.1 Dépouillement graphique

Le dépouillement graphique a pour objet de dresser une figure statistique pour chaque question (M_1 à M_{10}). Cela nous permet d'avoir une vue d'ensemble sur les toutes les actions du Gérant/Dirigeant en fonction de la taille des entreprises. Nous avons donc utilisé des histogrammes en 3D pour pouvoir délimiter ces actions. Nous tenons à préciser que tous les graphiques ont été élaboré automatiquement par Sphinx.

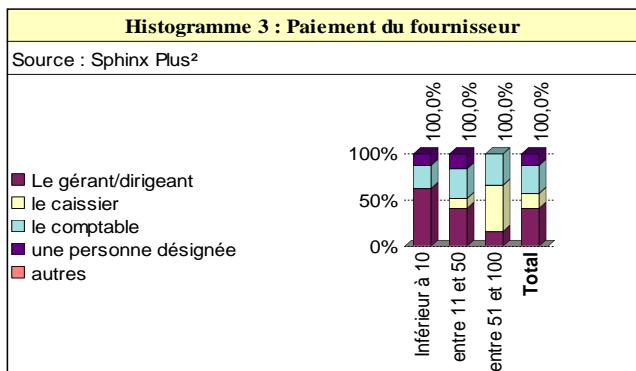


On remarque ici que cette action est entreprise par le Gérant dans les TPE et les entreprises de catégorie C₂. Dans la catégorie C₃, il existe déjà un service achat pour remplir cette tâche. Le dirigeant ne fait qu'autoriser les commandes. Toutefois, on note quand même que dans ce dernier cas, le dirigeant se fait aider soit par des employés soit par le service achat qui est un service spécialisé crée dans ce but.

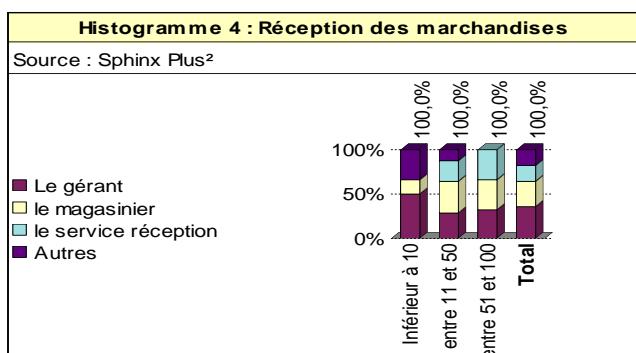


Dans cette deuxième figure, nous remarquons que le gérant intervient dans la comptabilisation des achats au niveau surtout des microentreprises. Les PME de petite taille quant à elles, disposent déjà de moyens financiers pour engager un comptable, dans le cas contraire, ce sera une personne désignée par le dirigeant qui assurera ce rôle. Dans les PME de taille moyenne, la comptabilité ne fait plus partie des attributions du Gérant/Dirigeant. Les tâches sont réparties et presque toutes les entreprises emploient des comptables pour l'imputation de leurs achats.

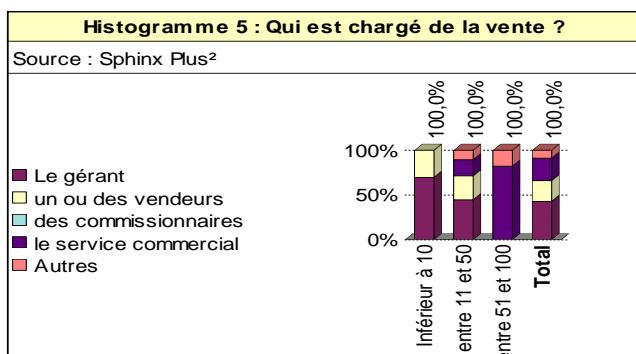
taille moyenne, la comptabilité ne fait plus partie des attributions du Gérant/Dirigeant. Les tâches sont réparties et presque toutes les entreprises emploient des comptables pour l'imputation de leurs achats.



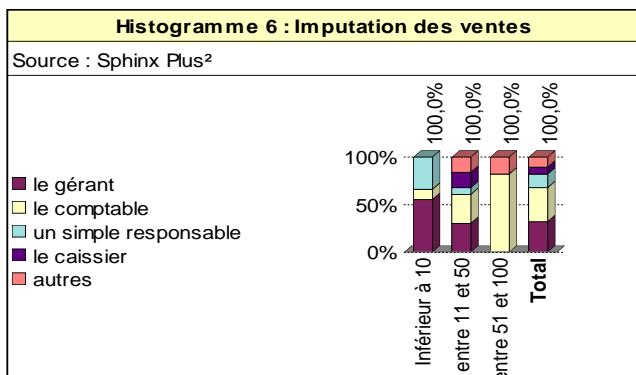
Ici, nous voyons que c'est le gérant lui-même qui effectue le paiement du fournisseur (biens/services) dans presque toutes les entreprises C₁. Pour la catégorie C₂, la moitié des entreprises laissent cette tâche à un comptable malgré le fait que pour certaines entités, le Gérant se trouve toujours en être l'acteur principal. Pour les entreprises de catégorie C₃, le gérant autorise le paiement mais ce sera le caissier ou le comptable qui se chargera du paiement.



Dans les plus grandes organisations, il existe un service réception chargé de réceptionner les biens. Par contre, dans les TPE, c'est le gérant qui réceptionne les biens. Dans les entreprises C₂, cette responsabilité incombe au magasinier et au gérant de l'affaire.

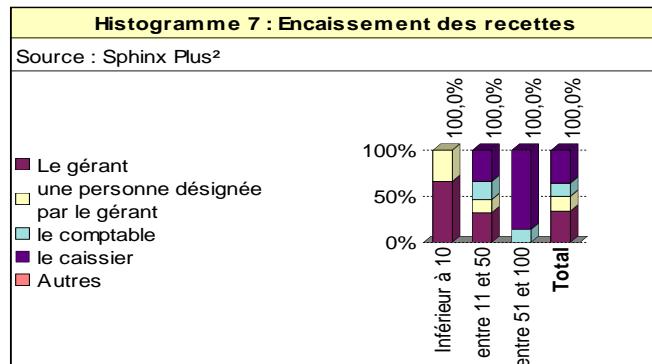


Pour beaucoup de TPE, ce sont leurs Gérants même qui s'occupent de la vente. Dans le cas des PME, beaucoup ont répondu « Gérant », « vendeurs ». Toutefois, nous avons des structures plus évoluées mettant déjà en place un service commercial. Une fois le seuil de 50 employés dépassé, toute vente passe à 90% par un service spécialisé.

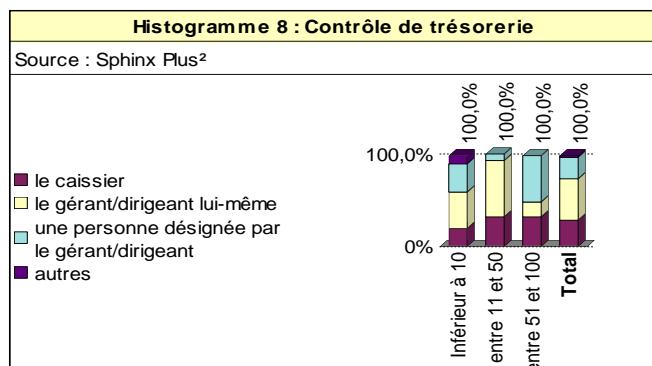


Le Gérant intervient surtout dans les entreprises ayant un effectif inférieur à 10 salariés. Pour les entreprises ayant entre 10 et 50 employés, nous avons déjà des entités possédant des comptables affectés à cette tâche, toutefois, pour certaines organisations, le caissier ou encore le gérant tient cette attribution. Dans les PME de taille moyenne,

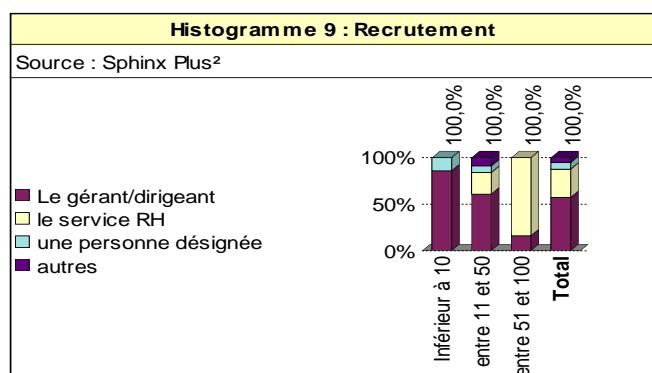
ce sont les comptables qui imputent les ventes.



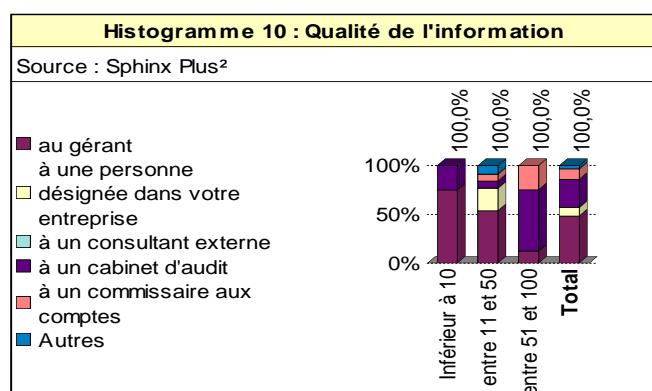
De même, l'encaissement des recettes est assuré par le gérant dans les catégories C₁. Dans la catégorie C₂, « Gérant » et « caissier » obtiennent à peu près les mêmes résultats. Dans les entreprises à effectif élevé, c'est le caissier qui se voit être affecté à cette tâche. (Zone bleue).



Nous remarquons que le Gérant/Dirigeant intervient dans toutes les catégories. Cela voudrait dire que cet acteur accorde une importance particulière au contrôle des fonds de son entreprise. En effet, nous pouvons dire que le contrôle des fonds se trouve être l'une des plus importantes préoccupations du dirigeant.



Une attention particulière est aussi accordée au personnel potentiel à recruter. En effet, le Gérant le fait lui-même afin de s'assurer qu'il recrute la bonne personne dans les catégories C₁ et C₂. Dans la dernière catégorie, un service RH est déjà en place pour assurer le « contrôle par les compétences ».



Dans cette dernière figure, le Gérant est celui qui garantit la véracité des informations dans les entreprises dont l'effectif est inférieur à 51. Les entreprises plus grande ont elles, recourt aux services d'un Cabinet d'audit ou d'un commissaire aux comptes. Cela montre à quel point les grandes entreprises disposent de ressources financières affectables à de tels travaux. En effet, les couts

relatifs à l'audit peuvent s'avérer très élevés. Peut-être est-ce la raison pour laquelle, la pratique est presque inexistante chez les petites structures ?

Les graphiques ne nous permettent cependant pas d'affirmer avec précision s'il existe une relation entre la taille de l'entreprise et le comportement du Gérant/Dirigeant. C'est d'ailleurs l'une des raisons pour lesquelles nous avons adopté un raisonnement mathématique.

I.2 Le tableau de score

Nous rappelons que l'objectif du « scoring » était d'obtenir une distribution statistique que l'on pourrait utiliser pour faire nos tests statistiques et ainsi confirmer ou infirmer notre première hypothèse. A partir de nos représentations graphiques et de la fonction « tableau de Bord » de Sphinx, nous avons pu déterminer le nombre d'entreprises où l'intervention du gérant s'avère être élevé et celui où elle n'est pas significative. Il s'agit donc, en gros de déterminer les différentes valeurs des modalités de « G » en fonction de la taille des entreprises, ces modalités étant : « forte intervention » et « intervention non significative ». Le tableau ci-dessous résume les résultats après la descente sur terrain. En effet en utilisant le logiciel d'enquête Sphinx, il nous a été possible de faire des analyses croisées et ainsi visionner les réponses de façon rapide et précise. Cela nous a donc amené aux réponses ci-après.

Tableau 7: Appréciation de l'intervention du gérant en fonction de la taille des sondées

Individus	Taille des entreprises "T"	Intervention du Gérant de l'affaire "G"										Score	Nature de l'intervention
		M₁	M₂	M₃	M₄	M₅	M₆	M₇	M₈	M₉	M₁₀		
E ₁	[10 ; 50]	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	7	Forte intervention
E ₂	[10 ; 50]	0,5	0	0,5	0,5	0	0	1	1	0,5	0	4	intervention non significative
E ₃	[10 ; 50]	1	0	0	0,5	0	0	0	0	0	0	1,5	intervention non significative
E ₄	[50 ; 100]	0,5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0,5	intervention non significative
E ₅	[10 ; 50]	0,5	0,5	0,5	0	1	1	1	1	1	1	7,5	Forte intervention
E ₆	[10 ; 50]	0,5	0	0,5	0	0	0	0	0,5	0	0,5	2	intervention non significative
E ₇	[10 ; 50]	1	0	0,5	0,5	1	0	0,5	0,5	1	0,5	5,5	Forte intervention
E ₈	[10 ; 50]	0,5	0	0,5	0	0	0	0	0,5	1	0	2,5	intervention non significative
E ₉	[1;10]	1	1	1	0	0,5	1	1	1	1	1	8,5	Forte intervention
E ₁₀	[1;10]	1	1	1	1	1	0	0,5	1	1	1	8,5	Forte intervention
E ₁₁	[50 ; 100]	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	intervention non significative
E ₁₂	[50 ; 100]	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	intervention non significative
E ₁₃	[10 ; 50]	0,5	0	0,5	0,5	0	1	0	1	1	0	4,5	intervention non significative
E ₁₄	[1;10]	1	1	1	0,5	1	1	1	1	1	1	9,5	Forte intervention
E ₁₅	[1;10]	1	0	1	0,5	0,5	1	1	1	1	1	8	Forte intervention
E ₁₆	[1;10]	1	0	0,5	0,5	0	0	1	0,5	1	0	4,5	intervention non significative
E ₁₇	[1;10]	1	0	0	1	1	1	0	0,5	1	0	5,5	Forte intervention
E ₁₈	[10 ; 50]	1	0	1	0	1	0	0	1	1	1	6	Forte intervention
E ₁₉	[10 ; 50]	1	0	1	0	0	0	1	1	1	1	6	Forte intervention
E ₂₀	[10 ; 50]	1	1	0	0	1	1	0	0	0	1	5	intervention non significative

Source : Microsoft Excel

Tableau 8 (suite)

Individus	Taille des entreprises "T"	Intervention du Gérant de l'affaire "G"										Nature de l'intervention	
		M₁	M₂	M₃	M₄	M₅	M₆	M₇	M₈	M₉	M₁₀		
E ₁₉	[10 ; 50]	1	0	1	0	0	0	1	1	1	1	6	Forte intervention
E ₂₀	[10 ; 50]	1	1	0	0	1	1	0	0	0	1	5	intervention non significative
E ₂₁	[50 ; 100]	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	intervention non significative
E ₂₂	[1;10]	1	1	1	1	1	0	1	0	0	1	7	Forte intervention
E ₂₃	[1;10]	0	1	0	0	1	1	1	0	0	1	5	intervention non significative
E ₂₄	[50 ; 100]	0	0	0	1	1	0	0	1	0	1	4	intervention non significative
E ₂₅	[50 ; 100]	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	4	intervention non significative

Source : Microsoft Excel

En faisant les dépouillements nécessaires, nous avons établi un tableau contenant les effectifs réels (ou observés) présenté dans la prochaine sous-section.

I.3 Les tests statistiques

En accord avec notre méthodologie de recherche, deux tests seront effectués : d'un côté, le test d'indépendance de Pearson, et d'un autre, le test du V de Cramer. Les deux variables à étudier dans cette section, rappelons-le-nous seront la variable « taille des entreprises » notée « T » et la variable « intervention du gérant/Dirigeant » désignée par la lettre « G ».

I.3.1 Calcul des effectifs observés ou effectifs réels

Les effectifs réels « n_{ij} » sont obtenus en faisant le dépouillement du tableau précédent. On obtient ainsi la distribution statistique suivante :

Tableau 8 :Effectifs réels ou effectifs observés (tableau n°1)

Tableau des effectifs observés			
		Intervention du gérant "G"	
Taille des entreprises "T"	Intervention importante	intervention non significative	totaux des colonnes (C _j)
[1;10]	6	2	8
[11;50]	5	6	11
[51,100]	0	6	6
Totaux des lignes (L _i)	11	14	25

Source : Microsoft Excel (tableur programmé)

I.3.2 Détermination mathématique des effectifs théoriques

Pour calculer les effectifs théoriques « e_{ij} », nous avons utilisé un tableur Excel que nous avons programmé à cet effet. En effet, malgré le fait qu'il soit une application assez basique, Excel est très utile pour les calculs paramétrés d'avance. Les paramétrages ont été effectués en accord avec la formule de calcul des effectifs théoriques : $e_{ij} = \frac{L_i C_j}{n}$.

Tableau 9 : Tableur de calcul des effectifs théoriques (tableau n°1)

Tableau des effectifs théoriques			
	Intervention du gérant "G"		
Taille des entreprises "T"	Intervention importante	intervention non significative	totaux des colonnes (C_j)
[1;10]	3,5	4,5	8
[11;50]	4,8	6,2	11
[51,100]	2,6	3,4	6
Totaux des lignes (L_i)	11	14	25

Source : Microsoft Excel (tableur programmé)

I.3.3 Calcul du χ^2 noté « $x^2_{calculé}$ »

Nous avons également créé un tableur à cet effet en appliquant la formule :

$$x^2_{calculé} = \sum \frac{(n_{ij} - e_{ij})^2}{e_{ij}}.$$

Tableau 10 : Tableur de calcul du Khi² théorique (tableau n°1)

Valeur	n_{ij}	e_{ij}	$n_{ij} - e_{ij}$	$(n_{ij} - e_{ij})^2$	$(n_{ij} - e_{ij})^2/e_{ij}$
1	6	3,5	2,5	6,1504	1,747272727
2	5	4,8	0,2	0,0256	0,005289256
3	0	2,6	-2,6	6,9696	2,64
4	2	4,5	-2,5	6,1504	1,372857143
5	6	6,2	-0,2	0,0256	0,004155844
6	6	3,4	2,6	6,9696	2,074285714
				Valeur du χ^2 calculé	7,843860685

Source : Microsoft Excel (tableur programmé)

Nous calculons ensuite le degré de liberté.

$$ddl = [(Nombre de modalités de T) - 1] \times [(Nombre de modalités de G) - 1]$$

$$A.N : \text{ddl} = (3-1) \times (2-1) \longrightarrow \text{ddl}=2$$

Avec un risque $\alpha= 5\%$ et un ddl=2, nous cherchons alors la valeur du Khi² dans la table de distribution du Khi-deux.

Tableau 11 : Extrait de la table de la loi du khi-deux avec k degrés de libertés

k(ddl)	α										
	0.995	0.990	0.975	0.950	0.900	0.500	0.100	0.050	0.025	0.010	0.005
1	0.00	0.00	0.00	0.00	0.02	0.45	2.71	3.84	5.02	6.63	7.88
2	0.01	0.02	0.05	0.10	0.21	1.39	4.61	5.99	7.38	9.21	10.60
3	0.07	0.11	0.22	0.35	0.58	2.37	6.25	7.81	9.35	11.34	12.84
4	0.21	0.30	0.48	0.71	1.06	3.36	7.78	9.94	11.14	13.28	14.86
5	0.41	0.55	0.83	1.15	1.61	4.35	9.24	11.07	12.83	15.09	16.75

Source : Table de distribution de la loi de Khi-deux (voir annexe)

On remarque alors que $\chi^2 = 5,99$. Le χ^2 étant inférieur au χ^2 calculé, on admet que nos variables sont dépendantes. On peut alors dire que la variation de T influence G et inversement. Reste à savoir si l'intensité de cette relation est forte, moyenne ou faible. Pour cela, nous allons calculer le V de Cramer.

I.3.4 Calcul du coefficient de Cramer

Nous avons donc la formule suivante : $V = \sqrt{\frac{\chi^2 \text{ calculé}}{n \times [\min(L,C)-1]}}$. Le tableur de calcul automatique nous donne $V= 0,560137865$. Nous pouvons alors dire qu'il existe une forte relation entre les variables T et G.

I.4 Interprétation des résultats

D'après les calculs, nous pouvons dire que lorsque l'effectif d'une entreprise (taille) varie le comportement du Gérant/Dirigeant (mesuré par rapport à son intervention) suit cette variation. En d'autres termes, et en terme de « Gestion d'entreprise », dans les très petites entreprises (employant au plus 10 personnes), le Gérant intervient à tous les stades pour contrôler, qu'il y ait ou non un dispositif de contrôle déjà mis en place. Par exemple, Il effectue lui-même les commandes (de biens ou de service) auprès des fournisseurs pour s'assurer que celles-ci soient toutes portées à sa connaissance et pour qu'il n'y ait pas de risque qu'une commande échappe à sa vigilance.

Toutefois, lorsque la taille augmente, la même tâche est laissée à un responsable ou à un service spécialisé et le propriétaire de l'entreprise intervient de moins en moins dans les tâches quotidiennes. Pour les petites entreprises qui ont un effectif compris entre 50 et 100 la moyenne

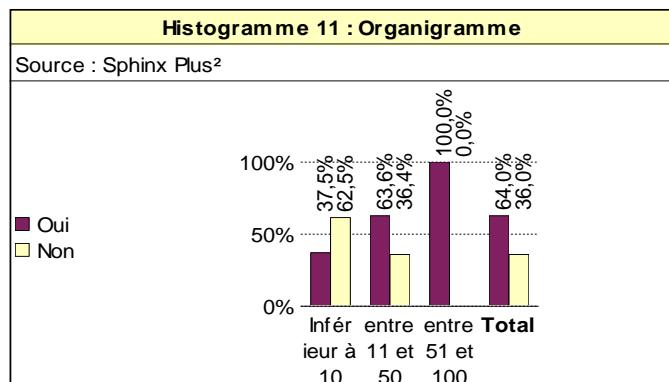
du « scoring » est de 2. Nous pouvons affirmer que la première hypothèse d'étude est confirmée mais partiellement. En effet, dans les microentreprises et dans certaines entreprises de catégorie C₂, c'est le gérant qui effectue le contrôle à tous les niveaux. Cependant, lorsque l'entreprise atteint une certaine taille, l'intervention de cet acteur devient très réduite. Cependant, étant donné que nous avons opté pour $\alpha = 5\%$, il y a 5% de chances que nous nous trompons et qu'il n'y ait aucun lien entre G et T et cela quel que soit notre échantillon.

Section II : La formalisation des procédures de contrôles dans les entreprises de petite taille.

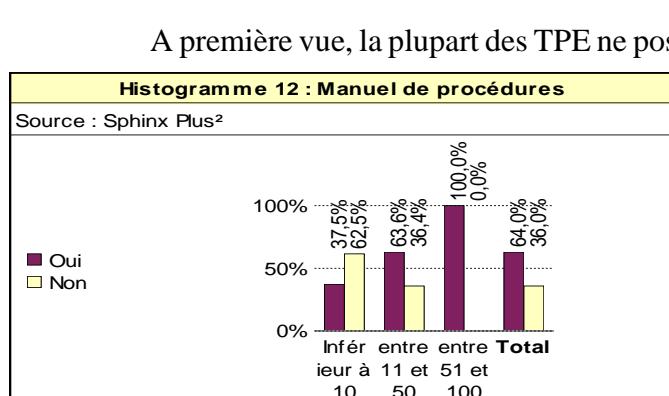
Comme nous avons fait dans la précédente section, nous allons procéder en quatre temps pour faire progresser notre étude ; c'est-à-dire : constatation graphique (II.1), tableau de score (II.2), tests statistiques (II.2) et interprétation des résultats (II.4).

II.1 Traitement graphique

En utilisant toujours la fonction « tableaux de Bord » de Sphinx, nous procédons rapidement et avec fiabilité au dépouillement des données. Nous avons eu notamment recours à une analyse croisée.

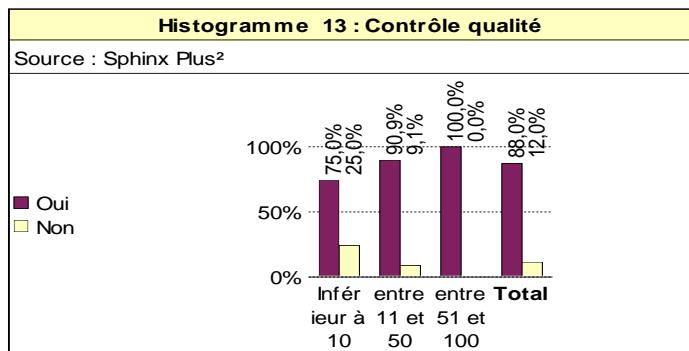


On remarque ici que dans les TPE, seules 25% des sondées possèdent un organigramme. Dans les PME de petite taille, les réponses positives atteignent 80% tandis que dans les celles de moyennes taille, toutes les entreprises possèdent déjà un organigramme (100 % de réponses « Oui »).

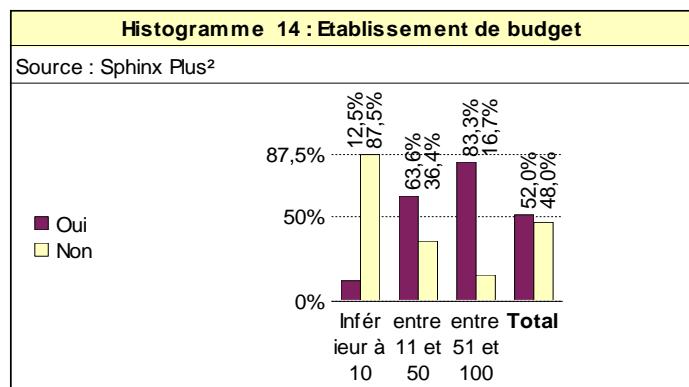


A première vue, la plupart des TPE ne possèdent pas de procédures écrites. En revanche, lorsque les effectifs dépassent la barre des 50, ce procédé commence à devenir une pratique (de C₁ à C₂, nous passons de 37,5% à 63,6%). Dans la dernière catégorie, toutes les entreprises sondées possèdent déjà toutes un manuel de procédures. Mettre en place des procédures adéquates permettent au

Gérant/dirigeant de sécuriser les flux d'information qui circulent dans l'entreprise. Cela requiert cependant une bonne organisation en interne.

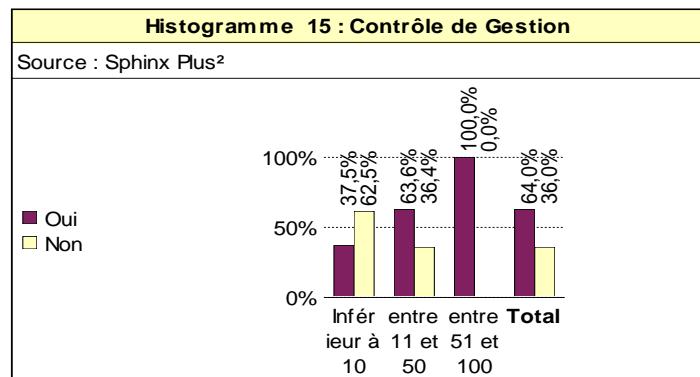


Le contrôle qualité est un atout pour toute entreprise. Nous pouvons remarquer que dans toutes les catégories, ce type de contrôle se trouve être de la plus haute importance. Ainsi, les scores de sondages enregistrent au moins 75% de réponses positives dans chaque strate.

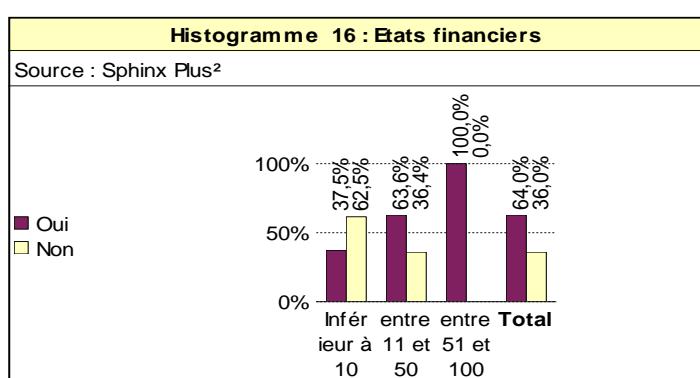


L'acte de prévision qui se trouve à la base de tout contrôle n'est pratiquée que par quelques TPE. Lorsque la taille augmente, nous voyons qu'environ 60% des entreprises C₂. Nous notons cependant que quelques entreprises de C₃ ne font pas de prévisions. Le seuil de 51 employés et plus exigent pourtant un contrôle budgétaire rudimentaire en raison de l'augmentation du

volume d'activité.

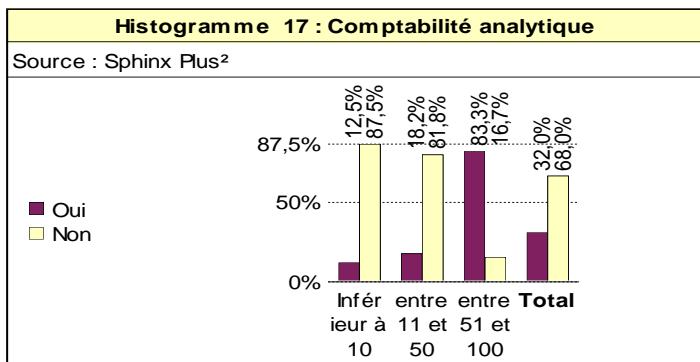


Le contrôle de Gestion est un outil surtout privilégié par les entreprises ayant atteint une certaine envergure. La plupart des entreprises C₁ ne pratiquent guère cette méthode. A partir d'un effectif supérieur à 10, on remarque que certaines entreprises s'adonnent à cet outil malgré tout. C₂ : 63,6% et C₃ : 100%.



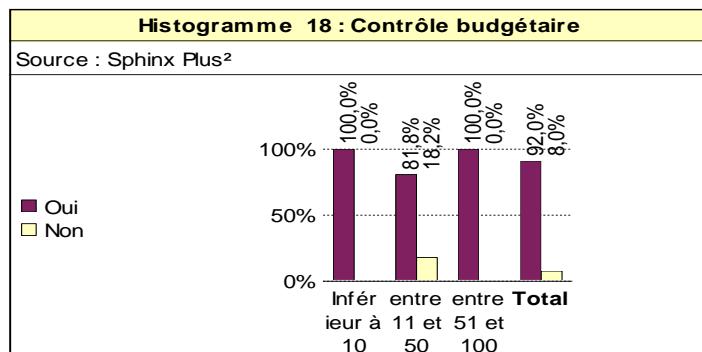
Nous pouvons également constater que plus la taille augmente, plus il y a nécessité de dresser des états financiers. Toutefois, la taille n'est pas le seul facteur qui explique ce phénomène car, aussi, il dépend du montant du chiffre d'affaires annuel HT. Les états financiers, contrairement à ce que beaucoup pensent, sont des outils de

contrôle à ne pas négliger. L'analyse financière par exemple se base sur ces derniers, notamment en ce qui concerne les approches par ratios.



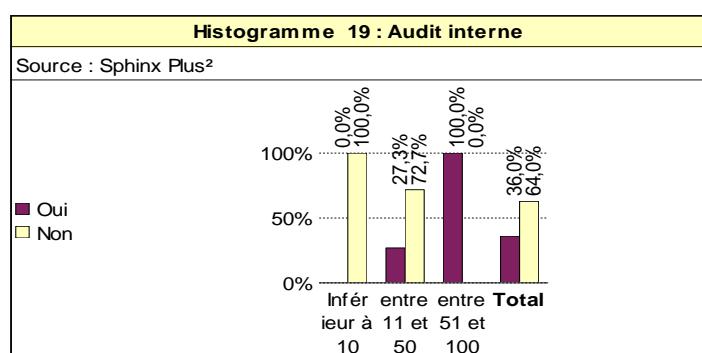
La comptabilité par les couts n'est pratiquée que par très peu d'entreprises en dessous d'un seuil de 50 employés (12.5% pour C₁ et 18.2% pour C₂). Nous pouvons donc conclure que ce type de comptabilité n'est adaptée que pour les grandes structures. Plusieurs facteurs contribuent à la mise en place d'une

comptabilité analytique, à savoir une bonne organisation, un processus de production bien défini et une bonne capacité de suivi et d'évaluation des couts.

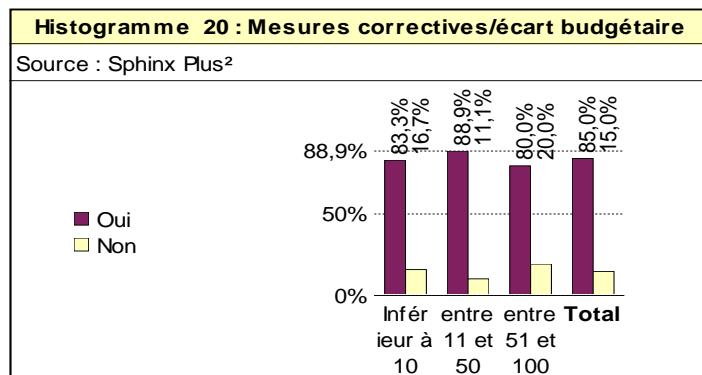


En nous référant à l'histogramme 14, nous pouvons constater que ceux qui élaborent des budgets prennent la peine de contrôler les réalisations par rapport aux prévisions (C₁ et C₃). Dans la catégorie C₂, Une des entreprises enquêtées n'effectue pas ce contrôle.

Le constat est assez flagrant, n'est présent que chez les grandes structures. Les TPE ne possèdent pas de fonction « audit interne » ainsi que la majorité des entreprises de catégorie 2. L'audit interne n'est-elle donc adaptée qu'aux grandes organisations ? Ou est-ce couteux pour une entreprise de mettre en place un système

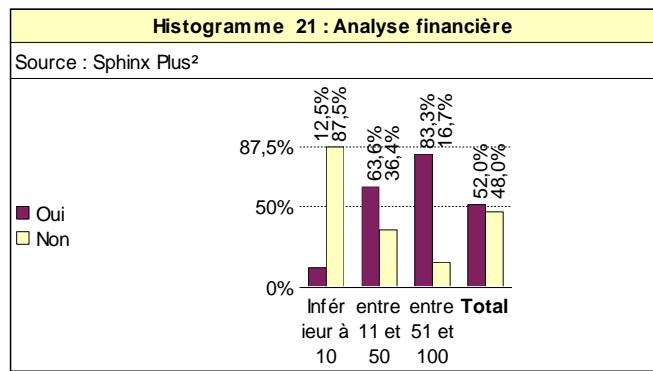


d'informations répondant aux exigences de l'audit ?

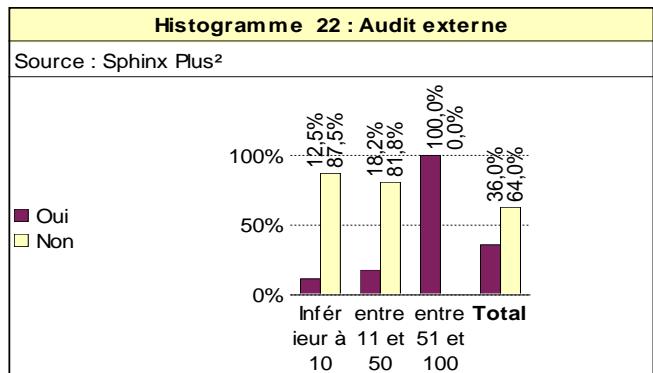


Ici, nous pouvons remarquer qu'à l'issue du contrôle budgétaire, si des écarts défavorables ont été constatées, la plupart des entreprises enquêtées appliquent les correctifs nécessaires. Dans toutes les catégories, les entreprises semblent être vigilantes et prêter une attention particulière aux écarts réalisations/prévisions. Il

est donc logique d'appliquer des mesures correctives afin d'éviter l'impact sur l'activité.



L'analyse des données financières est presque absente chez les TPE (12.5% seulement ont recours à cet outil pour contrôler leur activité). Dans les entreprises C₂, c'est 63.6% des enquêtées qui ont répondu positivement. Dans C₃, l'analyse financière devient une coutume vue que les réponses positives atteignent presque 80%.



Nous remarquons ici que seul les plus grandes organisations ont recours à un audit externe. Les pourcentages sont relativement faibles pour les TPE et les PME de petite taille (12.5% et 18.2%). Pouvons-nous alors déduire que la pratique est trop couteuse pour les plus petites structures ? Cela pourrait induire une toute autre question : les TPE

et les PME de petite taille peuvent-elles maîtriser leurs activités sans être aidé par des experts-comptables ?

Comment alors interpréter tous ces résultats ? Pourrait-on dire que la taille d'une entreprise influence la mise en place de tel ou tel dispositif de contrôle ? Il est toujours, bien évidemment, prudent de procéder aux tests statistiques car les mathématiques étant une science exacte, les résultats que nous trouverons seront davantage plus rassurant.

II.2 Le tableau de score

Comme nous avons fait précédemment, nous avons dressé le tableau de score relatif à la variable F pour déterminer les valeurs des différentes modalités de la variable « F ».

Tableau 12 : La formalisation des procédés de contrôle par rapport à la taille de l'entreprise

Individus	Taille des entreprises "T"	Formalisation "F"												Nature de l'intervention	
		M ₁₁	M ₁₂	M ₁₃	M ₁₄	M ₁₅	M ₁₆	M ₁₇	M ₁₈	M ₁₉	M ₂₀	M ₂₁	M ₂₂		
E ₁	[10 ; 50]	1	1	1	1	1	0	0	1	0	1	1	0	8	contrôle formalisé
E ₂	[10 ; 50]	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	1	1	4	contrôle peu formalisé
E ₃	[10 ; 50]	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	11	contrôle formalisé
E ₄	[50 ; 100]	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	12	contrôle formalisé
E ₅	[10 ; 50]	1	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	11	contrôle formalisé
E ₆	[10 ; 50]	0	0	1	1	1	1	0	1	1	1	1	0	8	contrôle formalisé

Source : Microsoft Excel

Tableau 13 (suite)

Individus	Taille des entreprises "T"	Formalisation "F"													Nature de l'intervention	
		M ₁₁	M ₁₂	M ₁₃	M ₁₄	M ₁₅	M ₁₆	M ₁₇	M ₁₈	M ₁₉	M ₂₀	M ₂₁	M ₂₂	Score		
E ₇	[10 ; 50]	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	2	contrôle peu formalisé
E ₈	[10 ; 50]	1	0	1	1	0	0	0	1	0	1	0	0	0	5	contrôle peu formalisé
E ₉	[1;10]	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	contrôle peu formalisé
E ₁₀	[1;10]	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	3	contrôle peu formalisé
E ₁₁	[50 ; 100]	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	12	contrôle formalisé
E ₁₂	[50 ; 100]	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	11	contrôle formalisé
E ₁₃	[10 ; 50]	0	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1	10	contrôle formalisé
E ₁₄	[1;10]	0	0	1	1	0	0	0	1	0	1	0	0	0	4	contrôle peu formalisé
E ₁₅	[1;10]	1	0	1	1	1	0	1	1	0	1	0	0	0	7	contrôle formalisé
E ₁₆	[1;10]	1	1	1	1	1	1	0	1	0	1	0	1	1	9	contrôle formalisé
E ₁₇	[1;10]	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	11	contrôle formalisé
E ₁₈	[10 ; 50]	0	0	1	1	0	1	0	1	0	1	1	1	0	6	contrôle peu formalisé
E ₁₉	[10 ; 50]	1	1	1	1	1	1	0	1	0	1	1	0	0	9	contrôle formalisé
E ₂₀	[10 ; 50]	1	1	1	1	1	0	1	1	1	0	1	1	1	10	contrôle formalisé
E ₂₁	[50 ; 100]	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1	0	1	1	10	contrôle formalisé
E ₂₂	[1;10]	0	1	0	1	1	0	0	0	0	1	1	0	0	5	contrôle peu formalisé
E ₂₃	[1;10]	0	1	1	0	0	1	1	0	0	0	0	1	1	5	contrôle peu formalisé
E ₂₄	[50 ; 100]	1	1	0	1	1	1	1	1	1	0	1	1	1	10	contrôle formalisé
E ₂₅	[50 ; 100]	1	1	0	0	1	1	0	1	1	1	1	1	1	9	contrôle formalisé

Source : Microsoft Excel

II.3 Les tests statistiques

Pour procéder, nous allons adopter la même démarche que lors de l'étude de la première variable.

II.3.1 Calcul des effectifs observés ou effectifs réels

Pour obtenir les effectifs observés, nous avons dépouillé le tableau précédent et nous avons dressé un autre tableau à cet effet.

Tableau 13 : Effectifs observés ou effectifs réels (tableau n° 2)

Tableau des effectifs observés			
		Formalisation "F"	
Taille des entreprises "T"	Formalisée	Peu formalisée	totaux des colonnes (C _j)
[1;10]	3	5	8
[11;50]	8	3	11
[51,100]	6	0	6
Totaux des lignes (L _i)	17	8	25

Source : Microsoft Excel (tableur programmé)

II.3.2 Calcul des effectifs théoriques

Soit le tableau suivant, programmé pour être en adéquation avec la formule : $e_{ij} = \frac{L_i C_j}{n}$.

Tableau 14 : Tableur de calcul des effectifs théoriques (tableau n°2)

Tableau des effectifs théoriques			
	Formalisation "F"		
Taille des entreprises "T"	Formalisée	Peu formalisée	totaux des colonnes (C_j)
[1;10]	5,4	2,6	8
[11;50]	7,5	3,5	11
[51,100]	4,1	1,9	6
Totaux des lignes (L_i)	17	8	25

Source : Microsoft Excel (tableur programmé)

II.3.3 Calcul du χ^2 calculé

Soit le tableau suivant :

Tableau 15 : tableau de calcul du χ^2 calculé (tableur n°2)

Valeur	n_{ij}	e_{ij}	$n_{ij} - e_{ij}$	$(n_{ij} - e_{ij})^2$	$(n_{ij} - e_{ij})^2/e_{ij}$
1	3	5,4	-2,4	5,9536	1,094411765
2	8	7,5	0,5	0,2704	0,036149733
3	6	4,1	1,9	3,6864	0,903529412
4	5	2,6	2,4	5,9536	2,325625
5	3	3,5	-0,5	0,2704	0,076818182
6	0	1,9	-1,9	3,6864	1,92
				Valeur du χ^2 calculé	6,356534091

Source : Microsoft Excel (tableur programmé)

De même, pour $\alpha=5\%$ et $ddl=2$, le χ^2 calculé est supérieur à la valeur du χ^2 dans la table de la loi du Khi-deux (tableau 18). Encore une fois, il existe une relation entre les deux variables que nous avons étudiées dans cette deuxième section.

II.3.4 Calcul du V de Cramer

En utilisant la formule, $V = \sqrt{\frac{\chi^2 \text{ calculé}}{n \times [\min(L,C) - 1]}}$, on obtient $V= 0,504243358$. Le lien statistique existant entre nos deux variables est alors fort.

II.4 Interprétation des résultats

Il semblerait aussi que la formalisation du système de contrôle d'une entreprise dépende de la taille de celle-ci. En effet, cela confirme la véracité de notre approche par graphique. On peut remarquer que plus la taille augmente, plus les contrôles sont formalisés. Par exemple, en ce qui concerne « le manuel de procédures » (diagramme 11), nous voyons bien, que plus la taille augmente, plus les entreprises ont recours à ce procédé. On remarque aussi qu'à partir de 51 employés, le contrôle est très formalisé. Les entreprises se trouvant dans cette troisième catégorie ont presque toutes recourent à tous les indispensables : contrôle de gestion, audit interne, audit externe, comptabilité analytique, ...

Les microentreprises sont les moins formalisées. La question est de savoir pourquoi ? Nous allons discuter là-dessus mais dans le chapitre suivant. Pour les entreprises de catégorie C₂, nous notons que certaines entreprises sont déjà très organisées et adoptent déjà les pratiques que nous trouvons dans la catégorie C₃. Toutefois, certaines entreprises ne le sont pas encore. Nous allons une fois de plus en discuter dans la prochaine partie. En tout cas, notre deuxième hypothèse d'étude est confirmée mais encore une fois, de façon partielle. En effet, lorsque la taille augmente, les entreprises commencent à se formaliser à un certain seuil.

Conclusion partielle

Les résultats issus de l'étude de chacune des variables « G » et « F » nous permet d'affirmer que la taille « T » d'une entreprise influence la valeur que peut prendre l'une ou l'autre variable. En effet, les Khi-deux théoriques calculés pour chacune des deux variables se sont élevés respectivement à 7.84 et 6.35, des résultats qui surpassent la valeur du Khi-deux dans la table de distribution (voir annexe, tableau 24). Toutes nos hypothèses de départ sont alors confirmées. D'un côté, plus l'entreprise est petite, plus le rôle du dirigeant est important en termes de « contrôle ». Nous pouvons donc conclure que dans les plus petites structures, l'entrepreneur préfère, en général, assurer le contrôle de son affaire, il fait donc les choses par lui-même. D'un autre côté, les procédures de contrôles deviennent beaucoup plus formalisées avec l'augmentation de la taille. Cela revient à dire que la taille a été un paramètre fondamental dans la réalisation de cette étude. Ce qui nous permet de passer à la partie suivante où nous pourrons discuter des résultats trouvés.

Chapitre III : Discussions et Recommandations

Dans le précédent chapitre, nous avons analysé le système de contrôle dans les entreprises enquêtées que nous avons toutes qualifiées, au tout début, de « petite taille ». Dans le chapitre présent, nous allons porter notre jugement sur la qualité de celui-ci et discuter des effets (risques) que cela pourrait avoir sur la vie de l'entreprise de négliger certains points sur le contrôle. Nos hypothèses étant plus ou moins confirmées, certains faits méritent d'être explicités tout au long de ce chapitre. Nous notons, en outre, que le Gérant qui est lui aussi le propriétaire de l'entreprise dans les TPE est presque chargé de toutes les affaires courantes. Mais lorsque la taille évolue, les tâches élémentaires doivent être confiées à des employés spécialisés, des mécanismes de contrôle (internes ou externes) doivent être mis en place pour prévenir les risques. Le Chef d'entreprise n'intervient alors plus de façon significative pour contrôler.

Section I : L'importance du rôle du dirigeant dans le système de contrôle selon la taille de l'entreprise

Suivant les résultats que nous avons exposés dans le précédent chapitre, dans les 6 TPE sur les 8 enquêtées (environ 80% du total), toutes les actions sont concentrées autour du Chef d'entreprise ; c'est-à-dire, le Gérant. En guise de rappel, les TPE sont celles qui comptent au plus 10 personnes dans leur effectif. C'est dire que tout en l'occurrence ; la propriété, la responsabilité et le risque sont concentrés sur un seul homme : le « *One man show* ». Cela sous-entend que rien ne lui échappe et que tout est sous son contrôle.

Par contre, lorsque la taille augmente, le Gérant ne devrait plus être le seul acteur sur scène. Pour les PME de petite taille (ayant entre 10 et 50 employés), on constate encore une activité importante du Gérant dans environ 45% des entreprises sondées (5 entreprises sur les 11 enquêtées). Encore une fois, cela pourrait se justifier par la nécessité pour le chef d'entreprise de contrôler son activité et d'être au courant en permanence de la situation de son entreprise. Toutefois, nous notons que dans certaines organisations (55% du total, voir tableau 12), l'activité commence à se formaliser, et donc le patron n'intervient plus de façon significative.

Lorsque l'effectif dépasse les 50 salariés, le Chef d'entreprise n'intervient plus que pour superviser et contrôler. Il est dans ce cas l'*Invigilator* qui met en place un mécanisme de contrôle organisationnel lui permettant d'avoir un regard élargi sur toutes les affaires de son entreprise sans intervenir directement.

Nous envisageons donc deux scénarios possibles dans les entreprises de petite taille. Dans le premier scénario, le Gérant est le contrôleur, tout dépend donc de lui et dans le second, le Chef d'entreprise sera aidé par la mise en place d'un système de contrôle adapté pour connaître la situation de son entreprise.

I.1 Les raisons de l'intervention significative du Gérant d'une TPE et d'une PME de petite taille.

Dans les microentreprises et certaines PME, le Gérant, soucieux ou non, de connaître à tout instant la situation de son entreprise, fait tout lui-même ou enfin presque. Ce comportement a d'ailleurs été constaté lors des descentes sur terrain à plusieurs reprises dans ces types d'entreprises. Il y a des causes non volontaires (I.1.1) et des causes volontaires (I.1.2) qui sont à l'origine de ce trait comportemental.

I.1.1 Les causes non volontaires

La TPE dispose d'un effectif très limité et réduit. La plupart du temps, les hommes constituant l'essentiel de la main d'œuvre ne sont pas aptes à effectuer telle ou telle tâche nécessitant une expérience et des connaissances particulières. D'ailleurs, lors du dépouillement du questionnaire, les répondants (lorsque le cas échéant, il s'agissait d'une TPE) ne mettaient rien dans la case « nombre de cadres supérieurs ». Et même, s'ils répondaient, les chiffres parlent d'eux même ; ces entreprises ne comprennent pas plus de 2 cadres supérieurs, parfois, il n'y en a même pas. Nous pouvons constater d'ailleurs que les employés titulaires d'un diplôme de BACC + 2 ou de Licence sont en très petit nombre.

Face à ce manque de compétence et d'efficacité, l'entrepreneur se trouve à lui tout seul confronté aux différentes tâches quotidiennes. Son travail est alors pénible : il passe les commandes (de biens ou de services) auprès des fournisseurs, il s'occupe de la comptabilité, il est responsable de la caisse et donc, le détenteur des fonds et pour finir, il gère le stock (le suivi des entrées et des sorties). Les Histogrammes (Histogramme 1 à 10, voir page 44 à 46) élaborés dans la partie « résultats » montrent clairement à quel point, dans les microentreprises, c'est le Gérant de l'affaire qui a la charge de presque toutes les tâches, y compris celles élémentaires (vente, réception de marchandises, ...).

D'autre part, même si le One man show disposait d'un personnel qualifié, il est souvent obligé de prendre les choses en main à cause de l'insuffisance de l'effectif. De surcroit, s'il décide d'embaucher des employés, cela engendrerait des charges financières qu'il ne peut supporter. Il intervient alors dans tous les aspects et dans les domaines de la vie de son entreprise. Cela a néanmoins ses avantages car bien que laborieux, il permet au Gérant d'exercer un **autocontrôle** à tous les niveaux : relations/fournisseurs, relations/clients, contrôles comptables, contrôle de trésorerie et contrôle des stocks.

I.1.2 Les causes volontaires

Les causes volontaires concernent tout aussi bien les TPE que les PME de petite taille. Nous tenons à rappeler que dans 45% des PME de petite taille, le chef d'entreprise se comporte comme le « One man show ». Deux principaux facteurs influencent ce comportement : la non confiance ou la confiance, mais seulement partielle envers les employés ou les tiers et le désir de faire les choses par lui-même.

D'un côté, le Chef d'entreprise peut se montrer méfiant car les employés peuvent falsifier les comptes, encaisser des recettes de façons illégales ou encore dissimuler des marchandises en

stock. Pour toutes ces raisons, il n'a guère le choix, il doit faire les choses par lui-même. D'ailleurs, se confirme par un adage bien courant qui dit : « On n'est jamais bien servi que par soi-même ».

D'un autre côté, lorsque l'activité de l'entreprise est florissante et son volume d'affaire augmente, le Gérant ressent le désir de contrôler et il intervient à tous les stades. A titre de rappel, nous sommes partis de l'effectif pour délimiter les catégories d'entreprises. Etre une TPE ne signifie pas réaliser de faibles volumes de ventes. Une petite entreprise offrant des produits à haute valeur ajoutée peut réaliser un volume d'affaire conséquent si elle est bien gérée. A l'inverse, des entreprises comprenant une trentaine d'employés exerçant dans un secteur à forte consommation de main d'œuvre (le secteur textile par exemple) peuvent ne pas atteindre cette performance. Plus l'activité est en pleine expansion, plus il y a nécessité pour le Dirigeant de contrôler car plus grande est l'intérêt qui s'y rattache.

En somme, pour faire fonctionner correctement son entreprise, le Gérant ne peut compter que sur lui. Si elle fait faillite, il en sera le premier responsable mais aussi la première victime. Il évite toute collaboration extérieure car cela peut s'avérer très coûteux pour lui. D'après les statistiques, 12% (voir histogramme 22, page 54) seulement des TPE sondées utilisent les services d'un cabinet spécialisé ou encore d'un expert-comptable.

I.2 Evolution de la taille et diminution de l'emprise du Gérant/Dirigeant

Nous avons prouvé dans le précédent chapitre qu'au fur et à mesure que la taille augmente, il soit plus probable que le Gérant se comporte autrement. Cette hypothèse nous a déjà été confirmé dans le chapitre « résultats ». Lorsque l'effectif dépasse la barre des 10 employés, le Gérant peut commencer à organiser le travail de manière à limiter son intervention.

Selon Stéphane FOLIARD (2010) : « *Les seuils inférieurs de quatre, cinq ou huit salariés, correspondent à la limite supposée de la gestion d'entreprise de manière interpersonnelle ; directement entre le dirigeant et tous ses salariés* »²⁷. Cela est également qualifié de « supervision directe » par STEINMETZ (1969).

A entendre FOLIARD (2010), il sera difficile pour le Gérant de gérer son entreprise de façon directe à partir du seuil de 8 employés. Il doit au préalable mettre en place un système de contrôle pour pouvoir à la fois retracer les actions individuelles de chaque individu travaillant pour lui et connaître les détails sur l'évolution de son activité.

²⁷ Stéphane FOLIARD, « la gestion classique des TPE, entre territorialité et fidélité », 2010, Bordeaux, 18 pages.

Comme nous avons pu observer, à travers le tableau des effectifs observés (Tableau 12, voir page 54), lorsque la taille de l'entité dépasse le seuil de 50 salariés, le Dirigeant n'intervient de façon importante. Cette intervention si elle se fait, se passe de manière indirecte. En effet, l'emprise du Dirigeant n'a pas disparu. Par exemple, il ne passe plus directement les commandes directement auprès du fournisseur car il existe déjà un service spécialisé (service achat) assigné à cette tâche. Par contre les commandes doivent recevoir son aval, ainsi le service achat doit informer le grand patron de toute décision d'achats.

Dans les entreprises C₃, la disponibilité de ressources financières ne constitue plus un problème pour le Gérant, contrairement à ce qui se passe dans les TPE. Lorsque la situation l'exige, il pourra embaucher des salariés supplémentaires pour combler les manques intellectuels. La seule contrainte pour le Gérant, c'est la « contrainte temps ». En effet, le Chef d'entreprise n'a plus de temps à consacrer pour le contrôle à tous les niveaux puisque sa journée est maintenant prise par les nombreux contrats d'affaires, le marketing, le développement de nouveaux produits/services, le développement de stratégies à long terme, la prospection de nouveaux marchés, ...

A ce stade, le Dirigeant ne pense qu'à faire deux choses : comme faire tourner son activité et faire encore plus d'argent. Contrôler n'est-il plus alors important pour lui ? Au contraire, c'est là, une de ses préoccupations majeures. Mais cette fois-ci, il agira en tant que superviseur. Pour ce faire, il met en place un système de contrôle interne en organisant tous les cycles d'activités (achats, ventes, personnel, trésorerie, investissements) de façon à empêcher les vols et les manœuvres frauduleuses. Puis, il a recours aux services d'un cabinet d'audit (dans la plupart des cas) pour détecter les failles de celui-ci. De plus, le cabinet, en faisant une analyse par cycle, assure les contrôles à tous les niveaux : comptabilité, trésorerie, paie, stock de biens ... Le Gérant a ainsi la certitude que rien ne lui échappe. Il peut aussi choisir de mettre en place une fonction « audit interne » pour renforcer l'assurance qu'il a déjà. Les données que nous avons collectées le confirment ; pour la tranche « entre 50 et 100 », on obtient 100% (Histogramme 19 et 22, page 53 et 54).

On passe alors du « *One man show* » à l'*« Invigilator »* ; de « *l'homme multitâche* » à « *l'homme superviseur* ». Par contre, dans la tranche « entre 10 et 50 », beaucoup d'entreprises sont encore gérées de façon interpersonnelle (5/11 entreprises). Nous avons déjà expliqué précédemment que cela était principalement dû au manque de confiance envers les employés et à l'initiative personnelle du Gérant à contrôler. Toutefois, dans 6 entreprises sur les 11 sondées,

nous pouvons constater que le gérant intervient peu. Autrement dit, une organisation a été mise en place par le propriétaire de l'affaire ; il ne se charge donc plus des tâches élémentaires.

A la limite, le Dirigeant de ces entités n'intervient que dans les opérations à risque élevé comme le rapprochement des journaux comptables et des fonds en caisse (voir histogramme 8, page 46) ou encore assurer la qualité de l'information (vérité des comptes, situation des stocks, ...) comme nous pouvons l'observer sur l'Histogramme 10 (page 46). Il intervient lorsqu'il s'agit de la comptabilité, la réception de marchandises ou encore d'encaissement des recettes issues des ventes (voir histogramme 2,4,6,7 ; page 45 et 46). Nous concluons alors que le Patron de l'entreprise peut déjà se permettre d'employer un comptable, un caissier ou encore magasinier apte à remplir ces rôles.

Si on fait la comparaison, dans les microentreprises, c'est le Gérant qui se charge des tâches énoncées dans le précédent paragraphe. Dans les entreprises qui ont entre 10 et 50 salariés, le Gérant le fait par lui-même dans certaines entreprises, alors que dans d'autres, ces tâches sont laissées à des employés compétents. Dans les plus grandes entreprises, elles sont affectées à des services spécialisés. Le Gérant intervient donc de moins en moins. Néanmoins, ce que nous pouvons déduire à partir de tout ce que nous avons déjà vu, c'est que dans les TPE, le Chef d'entreprise doit être polyvalent et dans les PME de petite taille, le Dirigeant doit savoir qu'il faudrait déjà établir un minimum d'organisation pour pouvoir mieux contrôler (histogramme 1) en accord avec le postulat de FOLIARD (2010). Il doit alors être formé.

I.3 La formation : un incontournable pour les Chefs d'entreprises

Les Chefs d'entreprises doivent être formés pour qu'ils puissent au mieux suivre l'activité de leurs entreprises. Cela concerne à la fois les TPE et les PME.

I.3.1 Cas des TPE

La plupart des Chefs d'entreprises actuels n'ont aucun diplôme apparent et certains ont même arrêté leurs études juste après le BACC. S'il n'est pas nécessaire de revendiquer un diplôme pour se lancer dans l'entrepreneuriat, les compétences requises pour gérer une entreprise sont multiples et il est toujours intéressant de passer par la case « formation » pour optimiser et contrôler son activité.

Dans le cas d'une TPE, la formation du Gérant est vitale pour l'entreprise. En effet tous les risques et toutes les responsabilités lui incombent. Cette recommandation s'impose en raison de la polyvalence du Patron. Comme nous le savons d'ores et déjà, pour des raisons de couts, le Gérant ne peut compter que sur lui pour assurer la bonne gestion de son entreprise ainsi que

le contrôle de son activité. De plus, si la plupart des Gérants des TPE malagasy ne sont pas suffisamment instruits, il faut qu'ils se forment.

Les questions qui se posent maintenant sont les suivantes : comment procéder à la formation et quelles en sont les axes ? Tout d'abord, il existe une multitude de formation offertes par des établissements spécialisés. Cela engendre en effet un cout plus ou moins important. Mais, la formation leur permet d'acquérir de nouvelles connaissances et d'améliorer leurs performances. Ils pourront ainsi renforcer le contrôle qu'ils ont dans leurs entreprises. Le Gérant peut aussi lire des ouvrages sur la gestion d'une TPE ou encore se documenter sur internet, étant donné qu'accéder au web n'a jamais été aussi facile en raison des progrès technologiques que connaît le XXIème siècle.

Le problème se pose pour certains chefs d'entreprises qui auraient des difficultés avec les langues. En effet, les documents et ouvrages (physiques ou numériques) sont presque tous écrits en langues étrangères (Français, Anglais, Espagnol...). Pour eux, la formation doit se passer en malagasy et le Gérant est alors obligé pour cela, de payer un prestataire externe (expert-comptable, cabinet d'audit, prestataire intellectuel, ...). Cela risque d'être fort couteux pour l'entrepreneur, mais les retombées lui seront très profitables.

Pour pouvoir contrôler proprement, il faudrait que le Dirigeant connaisse toutes les facettes sur la gestion de son entreprise. Il devrait alors recevoir une formation recouvrant tous les domaines (gestion, finances, marketing, ...) ainsi que les points de contrôle pour une TPE à savoir la comptabilité, la trésorerie et le stockage des biens. En effet, dans une microentreprise, le contrôle tourne autour de ces trois pôles. Il y a tout de même des exceptions lorsqu'elle possède un fort pouvoir d'investissements. Dans ce cas, il faut considérer les immobilisations. Nous ferons quand même certaines suggestions quant à quelques points importants.

En matière de comptabilité, au moins, il est maintenant recommandé aux TPE d'informatiser le système comptable. La plupart des entreprises enquêtées tiennent toutes une comptabilité de trésorerie c'est-à-dire, un enregistrement pur et simple des encaissements et des décaissements. Comme nous avons pu constater, les TPE utilisent encore des moyens traditionnels (70% utilisent encore un cahier ou un carnet, 10% un fichier Excel, 20% un logiciel comptable selon les statistiques révélés par Sphinx ; question n°62). En plus de ces moyens rudimentaires, le Gérant devrait tenir sa comptabilité sur un fichier Excel et utiliser les fonctions de calcul pour faire ressortir le montant en caisse. Le contrôle comptable et les contrôles de trésorerie seront ainsi plus aisés. Le Chef d'entreprise doit donc recevoir une formation en informatique. Dans

certains cas, dans les petites entreprises commerciales, le Dirigeant peut opter pour une caisse enregistreuse.

De même, la tenue du stock devrait être informatisée de façon à connaître en permanence l'état du stock surtout pour les entreprises commerciales et les entreprises de production. Pour cela, il faut paramétrier Excel pour qu'il puisse calculer dans un tableau : quantité actuelle = quantité initiale + entrées – sorties. Il est mieux de créer une fiche de stock (en plus du fichier Excel) pour chaque type de produit et non, enregistrer les marchandises réceptionnées sur une même page et en même temps. Cela ne permet pas au Gérant d'effectuer un suivi efficace de son stock, au contraire, cela créera une confusion. Surtout, le Dirigeant devrait éviter de gérer son stock de façon instinctive. Par ailleurs, utiliser un support informatique est particulièrement avantageux du fait qu'en cas de pertes du cahier ou du carnet, le Gérant disposera toujours des données qui sont stockées sur son ordinateur. Nous insistons sur ce fait car nous avons pu remarquer que certaines entreprises ont déjà la possibilité d'acquérir du matériel informatique malgré leur taille.

Par ailleurs, l'effectif limité des microentreprises fait que les employés doivent être polyvalent. En effet, l'absence ou le départ (démission, renvoi, congés, ...) d'une personne compétente causerait des pertes importantes à l'entreprise. Prenons par exemple, le cas d'une TPE qui emploie un comptable, un magasinier, un chauffeur, et 4 employés non diplômés. Que se passera-t-il si le comptable tombe malade ? Ce sera à l'un des autres employés de s'occuper de cette tâche. Le Gérant doit être donc formé pour former son staff à son tour.

Lorsque l'entreprise connaît une très forte croissance, des changements sont imminents. Tout d'abord, la taille va augmenter (l'entreprise pourrait étendre son activité). La TPE pourrait devenir une PME de type C₂. Le Gérant ne pourra plus gérer l'entreprise de façon interpersonnelle et sa formation concernera : la comptabilité (comptabilité suivant le régime du réel ou du réel simplifié, logiciel de comptabilité), le contrôle interne dans les petites entreprises, le contrôle budgétaire et le contrôle de Gestion. Cela dans le but, bien sûr, de pouvoir établir un nouveau dispositif de contrôle à tous les niveaux. Maintenant, Voyons ce qui se passe, du côté des autres entreprises.

I.3.1 Cas des deux autres catégories d'entreprises

Lorsqu'on franchit le seuil de 10 employés, la supervision directe ne devrait plus exister. Pour les PME de type C₂, le Gérant doit se former dans tous les domaines et sur comment « établir un dispositif de contrôle interne » adapté à son organisation. Fini les cahiers et les stylos, le

Gérant doit pouvoir savoir utiliser des logiciels pour gérer sa comptabilité et son stock. En ce qui concerne le contrôle interne, il doit pouvoir être capable d'instaurer des procédures pour pouvoir mieux contrôler son activité (bon de commande, bon de livraison, facturation, ...).

Lorsque la taille dépasse les 50 employés, le Chef d'entreprise devrait être formé sur tous les sujets qui pourrait concerner le contrôle dans une entreprise : comptabilité approfondie et logiciels comptables, comptabilité analytique, audit (interne et externe), contrôle interne adapté aux moyennes ou grandes organisations, analyse financière, Gestion des stocks, contrôle de Gestion et contrôle prévisionnel. En matière de gestion des stocks, par exemple, il devrait déjà maîtriser la formule de Wilson²⁸ qui renseigne sur quand et quelle quantité commander. Selon Sphinx, 80% des entreprises enquêtées (5 sur 6 entreprises, question n°) possèdent toutes un système de déclenchement automatique des commandes ; ce qui est déjà une bonne chose. Le Dirigeant travaille certes, déjà avec un cabinet spécialisé mais, pour réellement comprendre, la formation doit être axée sur tous ces points. L'invigilator doit être un homme qui sache toutes les facettes de la gestion d'entreprise. A Madagascar, parfois, ce n'est pas le cas surtout lorsque le Dirigeant devient propriétaire de l'entreprise par voie de succession.

Section II : « Procédures et contrôles » dans les entreprises ayant moins de 101 salariés

Dans cette section, nous allons surtout parler de l'organisation interne des entreprises de petites tailles. Un bon contrôle repose surtout sur une bonne organisation et cela à tous les niveaux (achats, ventes, stockage, paie...). Nous avons déjà parcouru la théorie sur les procédures dans la partie « contrôle interne » du chapitre 2. Pour résumer, la mise en place de procédures est particulièrement intéressante car ils indiquent le circuit de traitement des opérations en spécifiant : la tâche à faire (quoi), le niveau de responsabilité (qui), les différentes étapes de traitement (quand), les lieux de réalisation (où) et le mode d'exécution (comment). En outre, le contrôleur pourra, en cas de vol par exemple, en déterminer l'auteur et expliquer comment ce dernier a fait.

²⁸ La formule de Wilson se fonde sur un modèle simpliste optimisant le coût de gestion d'un stock dans le cadre d'une période fixe de réapprovisionnement T à déterminer. On suppose que la consommation par unité de temps (disons journalière) k est certaine et identique tous les jours.

D'après l'histogramme 12, 62.5% des TPE et 36.4% (voir chapitre II, page 51) des PME de type C₂ possèdent pas de manuel de procédures. Par contre, dans les entreprises de catégorie C₃, cela semble être un indispensable.

Dans les microentreprises, le nombre élevé d'entreprises ne possédant pas de manuel de procédures s'explique par le fait que celles-ci sont communiquées au personnel de manière verbale. Comme le Gérant agit de manière intuitive, il n'accorde pas trop d'importance à la mise en place d'une organisation de travail. Les membres du staff sont, d'ailleurs, polyvalent. Rappelons-nous de notre exemple de la section précédente ; lorsque le comptable est malade, le magasinier comme le chauffeur, pourraient tout aussi bien le remplacer.

Cela pourrait encore marcher pour les entreprises employant au plus 7 personnes vu que la structure est encore légère. A partir du seuil de 8 employés, par contre, il est conseillé pour une TPE d'établir un manuel de procédures détaillant les diverses instructions pour faciliter le contrôle. Selon FOLIARD (2010), une TPE devrait déjà avoir un organigramme à ce stade. Puis, nous recommandons aux TPE mettre en place un système de contrôle interne lorsqu'elles franchissent ce seuil. Toutefois, pendant notre descente sur terrain, nous avons pu quand même constaté que 3 TPE faisant partie de l'échantillon d'enquête disposait déjà d'un manuel de procédures. Ces entreprises emploient respectivement 10, 7, 6 employés.

Lorsque les procédures sont données de façon verbale, le Gérant doit les énoncer clairement et s'assurer que tout le monde a compris ce qu'il leur signifiait. Il doit aussi veiller à ce que les employés suivent les instructions verbales à la lettre. Pour cela, il peut assister à l'exécution d'une tâche par un employé (ex : facturation et classement des factures par ordre chronologique ou par ordre alphabétique) et corriger l'employé en question s'il fait un faux-pas. Dans le cas où cela est possible, et lorsque le Gérant ne s'occupe pas de la comptabilité ni de l'encaissement des recettes, Il doit veiller à la séparation des fonctions incompatibles : la personne qui valide une facture d'achat ne doit pas procéder à son règlement. Aussi, tous les documents commerciaux (facture, bon de commande, bon de livraison, ...) doivent être classés logiquement et rationnellement pour éviter de les égarer. Le Chef d'entreprise doit être donc minimalistes sans négliger les indispensables.

Lorsque l'activité de la TPE est très étendue (c'est le cas des entreprises de fabrication, de confection ou de production qui vendent leurs productions), les procédures devraient être écrites et être consultables par l'ensemble du personnel. En effet, le processus de production se résume au schéma suivant :

Figure 1 : Processus de production simplifié

Source : l'auteur

En mettant en place les procédures adéquates, le Gérant bénéficiera d'un gain de temps incroyable en évitant les pertes d'informations.

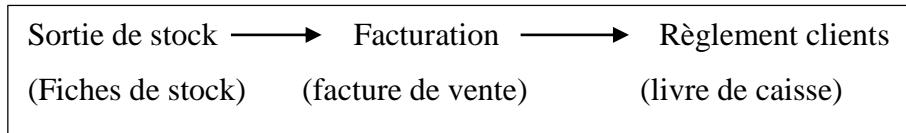
Dans les PME de petite taille, nous constatons que 4 entreprises sur 7 ne possèdent pas encore de manuel de procédures. De même, ce nombre correspond celui des PME qui ne possèdent pas encore d'organigramme (Histogramme 11, page 51). Dans le cas TPE, comme nous avons vu précédemment, la gestion interpersonnelle peut encore être appliquée à certaine entreprise du fait du peu d'employés qui y travaillent (5 personnes maximum). Du coup, l'absence d'un manuel de procédures ne cause aucun problème, du moins, pas trop. Par contre, lorsque la taille franchit les 10 employés, un manuel de procédures et un organigramme sont des impératifs à ne pas négliger pour éviter les pertes probables d'information.

C'est l'une des raisons d'être de la formation du Gérant, car il pourra mettre en place un organigramme bien adapté et rédiger lui-même le manuel de procédures consultable par les employés sans aucune difficulté. Si le Chef d'entreprise ne se sent pas assez compétent pour le faire, il peut avoir recours aux services d'un consultant externe (expert-comptable) ou d'un cabinet de conseil spécialisé. Cette pratique a pourtant l'inconvénient d'être très couteuse pour l'entité. C'est d'ailleurs la raison pour laquelle, seulement 18.2% des PME de petite taille (voir Histogramme 19, page 53) travaille avec un auditeur externe. Néanmoins, Le Dirigeant avant d'opter pour un audit ou non, doit faire le rapport : $\frac{\text{cout de l'audit}}{\text{gain attendu}}$. Le choix sera positif, et uniquement si $\text{gain attendu} > \text{cout de l'audit}$. Bien attendu, il faut aussi tenir compte des ressources financières disponibles affectables à des travaux d'audits potentiels.

Peu importe la manière de faire de chaque entreprise, la mise en place d'une organisation par l'intermédiaire d'un manuel de procédures et d'un organigramme doit respecter certains points. Ces derniers seront d'ailleurs les recommandations que nous donnerons. Les procédures mises en place doivent être capable de déceler les erreurs et les anomalies par autocontrôle (on dit dans ce cas que les systèmes de contrôle sont intégrés dans les procédures). D'abord elles doivent permettre le contrôle par recouplement. Il s'agit de comparer les documents mis en jeu lors de l'exécution d'une tâche et de vérifier leur concordance afin valider une donnée

financière ou encore une pièce comptable. Par exemple, voici la procédure correspondant à la vente de produits à un client :

Figure 2 : Une procédure simplifiée



Source : l'auteur

A leur sortie de l'entrepôt, les quantités livrées sont enregistrées dans des fiches de stock ; puis elles sont facturées et les règlements sont enregistrés. Si jamais, les quantités livrées au client ne sont pas identiques à celles figurant dans les fiches de stock, on s'apercevra tout de suite de l'anomalie.

Ensuite, l'autocontrôle devrait être justifié par un contrôle réciproque entre 2 agents distincts. Par exemple, lors d'une vente, la somme imputée par le comptable par le biais de la facture doit correspondre à celle encaissée par le caissier dans son livre de caisse. Nous avons pu par ailleurs remarquer que dans certaines PME, les fonctions de comptable et de caissier sont assurées par une seule et même personne. Ce qui n'est pas conseillé, la séparation des fonctions devrait être toujours respectée. Ces fonctions sont, rappelons-le-nous : la décision, la détention, la comptabilisation et le contrôle.

L'informatisation facilite le recouplement et le contrôle réciproque afin de détecter rapidement les anomalies, les erreurs et les fraudes, ... Les PME devraient exploiter les différents logiciels de gestion de stocks et les logiciels. Pour la gestion de stocks, nous citons par exemple, Sage gestion commerciale, LIGHTstock, Ad stock, Stockiteeasy, ... qui sont tous gratuits et simple d'utilisation. Pour ce qui est de la comptabilité, nous avons Sage Comptabilité, Ciel compta, ... A la limite, il est recommandé d'utiliser « Microsoft Excel ». Toutefois, lorsque l'activité atteint une très grande envergure et la taille de 30 employés est atteinte, l'entreprise devrait déjà utiliser des logiciels.

Lorsque la taille dépasse les 50 salariés, les procédures sont déjà très formelles et toutes les entreprises possèdent déjà un organigramme. Ces organisations auraient intérêt à mettre en œuvre des moyens matériels à l'appui des procédures (coffre-fort, caméras de surveillance dans les entrepôts...). Certains locaux (stock par exemple) ne devraient être accessibles que par le port de badge ou encore par la détention d'un code d'accès. Ces pratiques peuvent déjà être

applicables aux PME lorsque l'effectif atteint les 30 ou 40 employés. Mais comme toujours, le chef d'entreprise doit évaluer les couts y afférents.

Pour les entreprises de catégorie 3, il ne s'agit plus de se préoccuper de l'efficacité seulement des procédures (comme dans les précédents cas) mais aussi de l'efficience (méthodes de travail générant des couts moindres). C'est pour cela que nous suggérons aux entreprises d'utiliser « Intranet ». Les résultats de nos sondages indiquent que la moitié seulement des PME de moyenne taille y ont recours (voir annexe 8, page XIV).

Intranet est un réseau interne à une entreprise pour faciliter les échanges d'informations et l'accès à distance à des applications de travail. Il a la même architecture qu'un réseau Internet, mais est seulement privé et interne à une entreprise. Il améliore l'échange d'informations au sein d'une entreprise. Mais son avantage, c'est surtout le travail collaboratif. En effet, Intranet permet de mettre facilement à la disposition des employés des documents divers et variés ; cela permet d'avoir un accès centralisé et cohérent à la mémoire de l'entreprise, on parle ainsi de **capitalisation de connaissances**. De cette façon, il est généralement nécessaire de définir des droits d'accès pour les utilisateurs de l'intranet aux documents présents sur celui-ci (confidentialité, fiabilité, sécurité).

Il permet aussi de réduire les déplacements humains et d'optimiser les actions individuelles et collectives. En outre, l'exécution des procédures peut être suivie en temps réel. Pour les dirigeants malagasy, il s'agit là d'un très bon outil, surtout qu'il est difficile de gérer les affaires de l'entreprise avec plus de 50 salariés.

Section III : Contrôle et gestion budgétaire

Prévoir se trouve à la base d'une gestion bien organisée car en effet, il faut prévoir pour pouvoir contrôler. Lorsqu'on en parle, nous faisons toujours référence au fameux « PODC » (Prévoir-Organiser-Diriger-Contrôler). L'élaboration d'un budget apparaît alors comme un élément clé pour le chef d'entreprise soucieux de contrôler son activité.

III.1 Le budget : un outil de gestion souvent négligé par les chefs d'entreprises

Faire des prévisions n'est pas coutume dans les microentreprises. La majorité des Gérants de TPE voient l'établissement d'un budget comme une perte de temps ne procurant guère d'avantages économiques. Selon les résultats de nos enquêtes, 87.5% des petites entreprises ne font pas de prévisions (voir histogramme 14, page 52) et parmi celles qui élaborent un budget, certaines ne prennent même pas la peine de comparer celui-ci avec les éventuelles réalisations.

Quel est alors l'intérêt de faire des prévisions si ce n'est que pour faire une comparaison avec les réalisations et ainsi analyser les écarts potentiels.

Par contre, les PME de catégorie C₂ et C₃ semblent accorder une importance particulière à l'établissement d'un budget. En effet, respectivement 63.6% et 83.3% de ces entreprises ont répondu par « oui ». Notons quand même que l'élaboration d'un budget doit être une pratique commune dans les PME de type C₂. Nous conseillons donc à ces entreprises d'établir un budget, car c'est là l'un des outils utilisés pour contrôler son activité et cela de façon efficace.

Le problème se situe alors ici, surtout au niveau des entreprises employant moins de 11 employés. Les Gérants des TPE ne gèrent pas, ils pilotent. Il semblerait que ces chefs d'entreprises ne prennent pas de décisions à long terme, ils raisonnent instantanément et intuitivement. Ainsi, les TPE sont pilotées à très court terme ; elles vivent donc « au jour le jour ». Nous allons donc essayer de convaincre les microentreprises sur le fait que le budget est n'est pas un « mal », mais en tout cas, il fait plus de bien que de mal.

En tout premier lieu, le fait de ne pas élaborer de budget est-il une bonne chose ? Probablement pas car de ce point de vue, les entreprises ne sont pas vouées à évoluer et à se développer. C'est la raison pour laquelle, le petit resto du coin, qui emploie 6 personnes et qui fait rôtir de la volaille au tournebroche, fera exactement la même chose, de la même manière dans 5 ans. Le contrôle budgétaire est essentiel, non seulement parce qu'il permet de dégager les écarts entre les réalisations et prévisions, mais parce qu'il permet aussi aux petits entrepreneurs d'apprécier les résultats et donc de prendre des décisions dans l'avenir.

Ce n'est pas une perte de temps comme beaucoup de chefs d'entreprises peuvent penser. D'ailleurs, sans budget, il sera impossible au Gérant de prendre des décisions effectives et de simuler leurs impacts sur son bénéfice. Ensuite, l'entrepreneur ignorera tout de la performance de son activité. Enfin, l'absence d'états prévisionnels ne permet pas de détecter les risques potentiels auxquels la TPE peut faire face dans un futur proche.

De surcroit, cela pourrait paraître totalement absurde mais, il existe des TPE capable de réaliser des milliards d'Ariary de chiffre d'affaires par an. Ces entreprises peuvent même dépasser le Chiffre d'affaires annuel réalisé par des entreprises employant plus de 10 employés. Dans ce cas, le propriétaire de l'entreprise voudra avoir plus que tout un regard sur l'activité de sa boîte et donc la nécessité de contrôler s'impose une fois de plus.

Toutefois, nous sommes venus à la conclusion que l'une des raisons pour laquelle l'entrepreneur n'adopte pas cette pratique, c'est tout simplement parce qu'il ne sait pas comment faire. Il n'est pas diplômé et n'a aucune idée de la façon dont il doit procéder pour réaliser ses prévisions. Nous avons toutefois conçu une méthode de construction d'un budget adapté à une TPE. Elle est facile à mettre en œuvre et elle permettra à l'entrepreneur de fixer des objectifs pour l'année à venir, de surveiller son rendement et d'identifier les difficultés qui pourraient apparaître avant qu'elles n'impactent durablement son entreprise.

III.2 Modèle de construction simplifié d'un budget prévisionnel pour une TPE

Nous conseillons aux TPE de mensualiser leur budget. Il ne faudrait pas pour elles que la durée de la budgétisation soit trop longue pour que le contrôle budgétaire soit efficace. Pour cela, la période d'un mois semble être idéale. A la différence des TPE, les PME de type C₃ dressent toutes des budgets annuels ou semestriels. Quant aux PME de type C₂, la période de budgétisation est très variable (mensuelle, trimestrielle, semestrielle, annuelle).

Nous allons dans tout ce qui suit procéder de façon simple. Il n'est pas question ici de se référer à la méthode adoptée par les entreprises de plus grande taille. Cela puisque dans ces grandes entreprises, la budgétisation atteint déjà un certain stade. En effet, chaque cycle d'activité fait l'objet d'un budget : budget des achats, budget des ventes, budgets des investissements, budget de production, budget de trésorerie, budget des salaires, ... Cette technique est également adoptée partiellement ou intégralement par certaines PME de petite taille.

Pour les microentreprises, il est recommandé d'établir un budget d'exploitation. Le budget d'exploitation se distingue des autres types de budget du fait qu'il s'agit plutôt d'une budgétisation des produits et des charges d'une entreprise. Il est adapté à toute TPE car il permet d'avoir une vue d'ensemble sur les encaissements et les décaissements potentiels. Comment faire alors pour élaborer ce budget prévisionnel. Nous tenons à préciser que le modèle est aussi applicable aux PME de type C₂ qui ne se sont pas encore familiarisées avec cet outil.

III.2.1 La définition des objectifs et des stratégies

Pour commencer le Gérant doit fixer les objectifs qu'il veut atteindre pour le mois (ex : vendre telle ou telle quantité de produits/prestations de service, détenir une plus grande part de marché, ...). Ici déjà, le Gérant s'éloigne peu à peu de la gestion intuitive qu'il avait l'habitude de pratiquer.

Puis, il doit ensuite, adopter une stratégie. La stratégie, c'est tout simplement les moyens qu'il doit mettre en œuvre pour atteindre les objectifs. Par exemple, si le chef d'entreprise veut faire

augmenter sa part de marché, il peut améliorer la qualité de ses produits. Au fait, le budget lui servira à contrôler ses couts. Les TPE ne faisant pas de comptabilité analytique (voir histogramme 17, page 53), le budget constitue le seul outil à leur disposition pour maîtriser leurs couts.

Le budget doit tenir compte de des objectifs et des stratégies adoptées par la microentreprise sinon il ne sera pas réaliste. En d'autres termes, il ne sera d'aucune utilité et l'entrepreneur pourrait prendre les mauvaises décisions. Il est vrai que la moitié des TPE ayant participé au questionnaire établissent déjà un budget, cependant, respectent-elles les standards préétablis ?

III.2.2 L'évaluation des recettes et des dépenses

Pour évaluer les charges et les produits, nous conseillons au Gérant d'utiliser un classeur Excel. Bien sûr, tout autre tableur pourrait faire l'affaire. Nous ne recommandons pas le support papier car dans ce cas, les calculs seront faits à la main, ce qui n'est pas très pratique. L'entrepreneur d'aujourd'hui devrait à tout prix exceller en informatique car de nos jours, tout est traité sur ordinateur.

D'abord, commençons par l'évaluation des recettes. Dans une feuille Excel, le Chef d'entreprise doit construire la projection de ses ventes en décomposant le chiffres d'affaires entre le prix unitaire et le volume. Il pourra ainsi jouer à sa guise sur l'un ou l'autre paramètre pour établir le chiffre d'affaires prévisionnel. Les principaux postes seront : vente de produits/prestations de services et subventions (si éventuellement l'entreprise bénéficie d'une subvention).

Il ne faut surtout pas hésiter à détailler par type de produit, ligne, gamme ou famille. Par exemple, si l'entreprise fabrique et vend 3 types d'articles, il faudrait détailler chaque article (prix unitaire et quantité). La question est de savoir quelle quantité mettre dans la cellule correspondante étant que le prix de l'article ou du produit ne varie que très rarement. La réponse est simple, il faut se référer aux ventes de l'exercice écoulé et au comportement de l'entreprise le temps durant. Ainsi, seul l'entrepreneur saura comment calculer son chiffre d'affaires prévisionnel.

Ensuite, il va nous falloir estimer les dépenses ou les charges. Il s'agit ici de faire la même chose que précédemment mais cette fois-ci dans une seconde feuille Excel. Des sections doivent être établies par type de charge (Achats de matières premières, achats de marchandises, consommation d'énergie, ...) en décomposant le total par des unités pertinentes (kilogramme, litre, KWh, ...) et le volume associé. Un exemple assez pratique : supposons que l'entreprise

est un restaurant servant des plats et des desserts malagasy et indonésien ; le Gérant devrait détailler ses prévisions en termes de matières premières. Il peut ainsi mettre comme section : achat de viande (bœuf, porc, volaille), achats de fruits et légumes, ...

Pour bien comprendre et rendre le budget opérationnel, l'entrepreneur doit pouvoir distinguer les différents types de charges. On a d'un côté les charges variables et de l'autre, les charges fixes. Les charges variables varient avec le niveau d'activité, tandis que les charges fixes resteront les mêmes que l'entreprise fonctionne ou non. C'est donc en fonction d'un niveau d'activité choisie (par rapport à l'exercice précédent) que le Gérant complètera son tableau de dépenses.

III.3 Simulation budgétaire

Lorsque le chef d'entreprise a fini d'établir son budget, et notamment, grâce aux fonctions de calcul de Microsoft Excel, il pourra simuler des scénarii. Il s'agit ici en quelque sorte d'un contrôle à postériori. Nous encourageons d'ailleurs tous les entrepreneurs de faire des simulations budgétaires pour voir en quoi leurs décisions impactent l'activité de leurs entreprises. Par exemple, si le Gérant décide de commercialiser un tout nouveau produit, il pourra connaître immédiatement l'impact que cela aurait sur l'exercice vu les charges supplémentaires engagées ($\text{Produits} - \text{charges} = \text{bénéfice}$). Donc, le chef d'entreprise pourra contrôler l'évolution de ses bénéfices à tout instant. Il est donc vrai qu'il faut prévoir pour pouvoir ainsi contrôler.

Section IV : Analyse financière et contrôle par les indicateurs

Dans cette section, nous avons intentionnellement regroupé ces deux domaines car ils ont un objet commun : le contrôle à postériori par les chiffres. Nos observations vont surtout se porter sur les résultats affichés par les histogrammes 15 et 21 (voir respectivement les pages 52 et 54).

A l'œil nu, nous pouvons observer que 87.5% des TPE et 36.4% des PME de type C₂ ne font pas d'analyse financière alors que pour les entreprises ayant un effectif supérieur à 50 salariés, cette pratique semble être indispensable.

Nous obtenons également en ce qui concerne le contrôle de gestion. C'est dire que seules les entreprises de taille s'intéressent aux éléments clés de la gestion d'entreprise. Commençons d'abord par discuter de l'analyse financière dans les entreprises de petite taille.

Pour faire simple, l'analyse financière permet de mesurer la performance et la rentabilité de l'activité. A ce titre, c'est un outil de contrôle d'ordre financier. Nous avons déjà vu auparavant, le contrôle interne qui est un mécanisme plutôt orienté vers l'organisation interne de l'entreprise. Nous avons aussi parler de la gestion budgétaire dans les petites entreprises. Ici, il s'agira d'un mécanisme financier qui n'est pas d'ailleurs facile à mettre en place. C'est la raison pour laquelle elle n'est pas connue des Gérants des TPE et ceux de certaines PME de petite taille.

Ainsi, il semblerait que ces entreprises ne s'intéressent pas à l'évolution de leurs activités. Pourtant, cela est nécessaire en vue de prendre les bonnes décisions. Par exemple, en calculant le ratio « rentabilité », Le Gérant saura si son investissement est rentable ou non, il pourra donc prendre les décisions appropriées. Bien évidemment, il s'agit là d'un exemple pur et simple car il existe d'innombrables ratios à analyser. L'entrepreneur pourrait donc gagner plus ou combler les manques à gagner avec l'analyse financière.

Pour les TPE, l'analyse peut sembler peu importante. Toutefois, pour des raisons de simplicité, nous recommandons à ces entreprises de calculer quelques ratios ou indicateurs qui leur seront sans doute utiles pour contrôler leur activité. Nous tenons aussi à préciser que les propositions ci-après seront dédiées aux TPE et aux PME de petite taille en premier lieu. D'abord, il faudrait leur apprendre à calculer, les **SIG (Chiffres d'affaires, valeur ajoutée, Excédent brut d'exploitation, Résultat de l'exercice)** qui sont tous de bons indicateurs pour suivre l'évolution de leurs activités. Ils ne devraient pas poser de problèmes aux TPE car il suffit d'établir un compte de résultat très simplifié.

Ensuite, quelques ratios qui pourraient servir aux TPE ainsi qu'aux PME de petite taille qui ne se sont pas encore familiarisées avec l'analyse financière. D'après l'histogramme 16 (voir page 52), 62.5% des TPE et 36.4% des PME de petite taille ne dresse pas d'états financiers (bilan, compte de résultat). Il y a donc de fortes chances que ces entreprises ne connaissent même pas ce que signifie le terme « analyse financière ». Pour les TPE surtout, ce qui intéresse le Gérant, c'est d'évaluer sa faculté à pouvoir générer des profits tout en maîtrisant ses coûts. Même sans états financiers, les entrepreneurs pourront calculer les ratios et indicateurs dans le tableau ci-dessous. Nous avons donc dressé le tableau suivant qui retracent ces ratios utiles et simples à calculer.

Par ailleurs, ces ratios sont à la portée de tout dirigeant, ils sont simples à calculer et aussi simple à interpréter. Ils permettent de suivre la rentabilité de l'investissement. Dans un second

temps, ils sont particulièrement intéressant pour les Gérants des TPE et PME de petite taille car ils leur permettront de suivre l'évolution de leurs couts.

Tableau 16 : Les ratios les plus utiles pour une TPE/PME

Ratios	Utilité	formule de calcul
Rentabilité R	Un ratio important aussi bien pour les TPE que les PME qui ne font pas encore d'analyse financière. Elle exprime le bénéfice généré par chaque Ariary investi. C'est donc un indispensable pour toute TPE. Ex : $r=0,119$ signifie que chaque 100 Ar investi rapporte 11,9 Ar.	Rentabilité= Bénéfice/capital investi
Marge brute	Ce ratio sert à rapprocher le prix de vente et le cout d'achats des marchandises dans le cas d'une entreprise commerciale ou le cout de revient des produits pour une entreprise de fabrication. Calculer la marge brute pour chaque groupe d'activité, ou chaque produit ou service, permet de voir quel est le niveau de marge de ceux-ci dans le chiffre d'affaire total.	Marge brute = $(CA(HT) - Coût d'achat des marchandises (HT)) / cout de revient des produits$
Taux de marge brute	Il permet de comparer son chiffres d'affaire avec son cout de revient ou son cout d'achats. Dans le cas des entreprises commerciales par exemple, les taux de marge reflètent la capacité de l'entreprise à réaliser des gains sur la revente des marchandises.	Marge brute/CA

Source : l'auteur

A contrario, dans les entreprises comptant plus de 50 salariés dans leur effectif, l'analyse financière joue un rôle très important du fait de l'étendue leurs activités. Le contrôle doit déjà y être très approfondi : ratios d'exploitation, ratios de rentabilité, ratio de solvabilité, ratio de liquidité, autonomie financière, endettement, ratio de structure, tableau de financement, ... Aussi, à partir d'un effectif de 40 employés, les PME de petite taille auront intérêt à ne plus se limiter aux calculs de simple ratios, elles devraient commencer à faire comme les PME de type C₃.

Dans ce paragraphe et dans tout ce qui suivra, nous allons parler du contrôle de gestion dans les entreprises de petite taille. Comme nous avons pu nous en apercevoir, le contrôle de gestion n'est pas coutume chez la majorité des TPE (62.5% n'en font pas). Certaines PME de type C₂ ne font pas de contrôle de gestion au même titre que les TPE.

En principe, la nécessité du contrôle de gestion se justifie par le volume de données existant en interne, la complexité de l'organisation et la multitude d'activité. Dans les TPE, ces facteurs ne justifient peut-être pas la mise en place d'un contrôle de gestion. En effet, les TPE disposent de moyens limités. Aussi, la plupart d'entre-elles ne disposent pas d'une organisation complexe. Le contrôle de gestion ne semble donc pas être une priorité pour elles. Toutefois, certaines microentreprises (37.5% des sondées) effectuent des contrôles en fixant des objectifs dont la réalisation est contrôlée par des indicateurs. Ils mettent donc, en quelques sortes, en place un système de contrôle de gestion, assez simple mais adapté.

Du côté des PME de petite taille, cette pratique semble encore absente dans 36.4% environ des enquêtées. Ces entreprises devraient pourtant déjà et à la limite, fixer des objectifs et affecter un indicateur à chacun de ces objectifs. En effet, lorsque l'effectif dépasse les 10 personnes, une organisation doit être mise en place par l'instauration de procédures (même à un seuil minimum). Une des raisons qui pourraient décourager les TPE et les PME de petite taille à faire du contrôle de gestion est que les dirigeants n'ont seulement que peu de connaissances, voire aucune en la matière. Engager un consultant externe ou encore un contrôleur de gestion pourrait, cependant couter cher.

Ainsi, dans ces entreprises, le Gérant préfère de loin se pencher vers le contrôle budgétaire et organisationnel qui sont moins compliqués à mettre en place et qui constituent déjà de bons outils pour assurer un bon contrôle à tous les niveaux. Toutefois, ces entreprises peuvent utiliser des indicateurs simples pour contrôler l'atteinte des objectifs assignés. Ex : pour évaluer leur

relation avec les clients, l'objectif étant la satisfaction de la clientèle, l'indicateur qui pourrait faire l'affaire serait le « taux de retour des clients ».

Lorsque l'organisation devient complexe ; c'est le cas notamment des entreprises qui ont plus de 40 employés (PME de type C₂ et C₃), l'analyse ne devrait plus se limiter à la fixation de simples indicateurs. Selon les statistiques, toutes les PME de type C₃ font du contrôle de gestion. A ce niveau-là, il s'agit d'établir un tableau de bord par centre (achat, production, vente, ...) en faisant la distinction entre centre de profit et centre de cout.

Pour les PME, les couts quant à la mise en place d'un contrôle de gestion doivent être optimisés. Le Chef d'entreprise, s'il ne maîtrise pas très bien la notion, doit faire appel à un consultant externe ou recruter un expert en la matière. Son choix sera influencé par le gain attendu et les dépenses en jeu. Est-il mieux de recourir aux services d'un cabinet de consultance ou le mieux serait-il d'engager un contrôleur de gestion ? Il appartient au dirigeant de prendre une sage décision en tenant compte des besoins de son entreprise et des disponibilités financières.

Conclusion partielle

La conception du terme « système de contrôle » diffère d'une entreprise à une autre, mais, elle dépend de la taille de celle-ci. Nous avons pu notamment remarquer que le contrôle n'est pas assez formel dans les TPE. En effet, ces entreprises ont encore du mal à mettre en place une organisation assurant un minimum de sécurité à l'entreprise. Par contre, lorsque la taille augmente, les entreprises commencent à être mieux organisées malgré le fait que certaines organisations sont toujours gérées de façon interpersonnelle. A partir du seuil de 10 salariés, un minimum d'organisation doit pouvoir être mis en place pour aider le chef d'entreprise à gérer son affaire. Au-delà du seuil de 50 employés, le souci principal du dirigeant est d'avoir un œil sur tout ce qui se passe dans son entreprise mais cela au moindre cout. Il n'est plus capable de s'occuper des taches élémentaires car il est pris par des activités beaucoup plus importantes. Il devrait donc être capable de trouver par lui-même la bonne formule pour son entreprise.

Conclusion générale

Pour conclure ce travail de recherche, nous nous devons de souligner que des efforts constants ont été déployés pour aboutir à des résultats vérifiés sur terrain. Les entreprises de petite taille constituent une excellente population d'enquête car économiquement parlant, ils peuvent contribuer à l'enrichissement de Madagascar.

A partir des résultats trouvés et calculés dans le chapitre III, nous pouvons déduire que les dispositifs de contrôle mis en place dans les entreprises de petite taille peut varier avec la taille. D'un côté, lorsque l'entreprise ne compte pas plus de 10 employés, le Gérant a tendance à effectuer tous les contrôles à tous les niveaux. Il doit donc recevoir au préalable une formation préalable pour remplir sa mission de « One man show ».

D'un autre côté, lorsque le seuil de 10 salariés est franchi, une organisation doit être créée et le Chef d'entreprise met en place ce que l'on appelle dans le langage courant : « l'autocontrôle ». Toutefois, si la majorité des PME de petite taille sondées s'assure déjà d'un autocontrôle, encore un bon nombre d'entre-elles sont encore gérées de façon interpersonnelle.

Les patrons de ces entreprises doivent à tout prix essayer de suivre la norme du point de vue contrôle afin d'éviter toute perte d'informations utiles et donc, des pertes probables d'avantages économiques. Lorsque la taille augmente, les mécanismes de contrôle doivent être beaucoup plus formalisés. Ceci a d'ailleurs été prouvé dans le chapitre « résultats ».

Quand l'entreprise atteint une taille conséquente, c'est-à-dire qu'elle compte un effectif qui est supérieur à 50 employés, le système de contrôle est déjà très développé. Nous appelons alors « Invigilator » le dirigeant car il ne fait plus que superviser. Une fois de plus, cette situation vient confirmer notre hypothèse.

L'étude a toutefois certaines limites qui ne faussent pas pour autant les données. Notre étude aurait juste été plus complète. La première limite fut l'approche de laquelle nous sommes partis pour réaliser notre enquête. En effet, nous nous sommes basés sur l'effectif pour qualifier une entreprise de « petite taille » alors que nous aurions pu partir du chiffre d'affaires ou encore du total bilanciel.

L'autre limite recouvre une dimension spatio-temporelle. Faute de temps, nous n'avons pu effectuer l'enquête que sur 25 entreprises. De plus, dans le cadre de ce mémoire, seule la capitale a fait partie de notre zone d'étude alors qu'il existe dans les provinces, des entreprises répondant aux critères exigés.

Serait-il donc envisageable que nous aurions pu obtenir d'autres résultats si nous étions partis d'une autre approche ou encore, si nous avions enquêtés sur un plus grand nombre d'entreprises ? Cela est un tout autre sujet qui fera l'objet d'une nouvelle démarche de recherche.

Par ailleurs, les couts engagés (impressions, frais de voyage, ...) dans la recherche ont aussi constitué des freins à l'exécution de nos travaux. Cela ne nous a d'ailleurs pas faciliter la tâche car nous n'avons pas pu exploiter toutes les possibilités offertes par cette étude.

Si nous avons parlé d'approche, il est à noter que l'approche par le total bilanciel ou encore le chiffre d'affaires ne fut pas envisageable car les informations à caractère financier sont confidentielles et les toutes les entreprises Malagasy sont réticentes à l'idée de divulguer ces données.

Des dysfonctionnements ont été quand même notés lors du traitement statistique des résultats et des recommandations se sont imposées. Les microentreprises et les PME de petite taille sont surtout visés pour leurs négligences. Ces entreprises doivent être formées dans certains domaines : contrôle interne, contrôle budgétaire, contrôle organisationnel et analyse financière, techniques de gestion, ...

Contrairement à ce que beaucoup peuvent penser, ces domaines ne se sont pas réservés aux grandes entreprises. En effet, les temps ont changé et de nos jours, ces notions font partie des standards appliquées à l'échelle mondiale. En France par exemple, presque toutes les PME déjà commencent à s'adapter à cette norme²⁹. Cela devient alors un peu la tendance chez ces entreprises car aujourd'hui, il est courant d'entendre parler de contrôle budgétaire adapté aux TPE ou encore de contrôle de gestion dans les microentreprises. D'ailleurs, dans ce mémoire, nous avons suggéré d'adapter ces différents mécanismes à la taille des entreprises (TPE, PME de petite et moyenne taille).

La non informatisation du système est également un problème que rencontrent les TPE et certaines PME de type C₂. En effet, ces organisations ont du mal à utiliser les logiciels comptables et les logiciels de gestion. A la limite, ils peuvent exploiter les possibilités qu'offre Microsoft Excel en matière de gestion d'entreprise. Et puis, maintenant grâce à internet, se documenter n'a jamais été aussi facile. Le Chef d'entreprise pourra donc minimiser les couts

²⁹ Source : <https://www.etudes-et-analyses.com/theme-economique/controle+budgetaire>.

liés à son initiation à l'informatique. Dans ce contexte, un Gérant autodidacte aura plus de chance de réussir.

Maintenant, nous savons comment se passe les contrôles dans les entreprises de petite taille. Au fur et à mesure que la taille augmente, les contrôles s'intensifient alors que le Gérant intervient de moins en moins. La maîtrise de cette notion est vraiment très importante car elle pourrait procurer un avantage économique et pourquoi pas concurrentiel aux entrepreneurs malagasy. De plus, comment agir en externe (client, concurrent, ...) s'il n'y a pas d'organisation en interne. Il paraît donc logique de savoir comment contrôler son activité en premier lieu.

De nouveaux horizons semblent alors opportuns à explorer. Dans cette partie, nous nous sommes limités à parler du système de contrôle dans son aspect général et cela, dans les entreprises de petite taille.

Nous pouvons maintenant nous intéresser à d'autres facettes du contrôle en entreprise. Dans les PME, les problèmes liés aux contrôles ne posent pas trop de problèmes aux dirigeants. En effet, ces entreprises travaillent avec des cabinets d'externalisation ou encore des cabinets spécialisés qui s'occupent de détecter les risques de fuite d'information. Ces consultants externes conseillent et aident ces entreprises à mieux contrôler leur activité.

Dans toutes les entreprises comptant un effectif de moins de 50 salariés sur lesquelles nous avons enquêté, les dirigeants étaient presque tous des propriétaires d'entreprise. Toutefois, dans les PME et les Grandes entreprises, il arrive assez souvent que les actionnaires (propriétaires de l'entreprise) nomment un dirigeant pour gérer leurs affaires. Des distorsions apparaissent alors car l'information qui parvient aux deux parties peuvent être très différentes. Il existe alors une asymétrie d'informations car l'actionnaire peut ne rien connaître de l'activité de son entreprise.

Le problème de contrôle peut donc émerger d'un problème de gouvernance d'entreprise. Quelles sont les mécanismes qui doivent être mis en place pour prévenir ces risques ? Comment cela se passe-t-il à Madagascar ? C'est là l'intérêt d'aborder ce sujet. Cela conclue également notre recherche. A l'avenir, nous espérons bien qu'il contribuera au développement du pays et qu'ils seront utiles aux jeunes ayant fini leurs études et voulant se lancer dans l'entrepreneuriat.

BIBLIOGRAPHIE

- PIGE Benoît, « Audit et contrôle interne », Eyrolles, Paris, 2009, 216 pages
- DORIATH Brigitte, « Le contrôle gestion en 20 fiches », Dunod, Paris, 2008, 240 pages.
- G.N. Challagalla et T.N. Shervani,” Dimensions and types of supervisory control: effects on salesperson performance and satisfaction”, Journal of Marketing, vol. 60, 105 pages.
- Renard Jacques & Nussbaumer Sophie, « Audit et contrôle de Gestion », Eyrolles, Paris, 2011, 300 pages.
- Robert Obert & Marie Pierre Mairesse, « Comptabilité et audit », Dunod, Paris, 2009,
- Anthony Robert-N, « La fonction de contrôle de gestion », Publi-Union (Editions), Paris, 1993, 204 pages.
- Rosimeri Carvalho da Silva, « les nouveaux mécanismes du contrôle organisationnel », Cad.EBAPE.BR, Rio de Janeiro, 2003, 40 pages.
- L.B. Sawyer, « la pratique du contrôle interne », édition. I.F.G. / I.F.A.C.I. /, Paris, 1976, 152 pages.
- Roberts Simons, « Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal », Boston: Harvard Business School Press, 1995.
- William G. Ouchi, « A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms », Vol. 25, 1979, 900 pages.
- GROFFILS Willy, « Introduction au contrôle interne », Eyrolles, Paris, 2005, 70 pages.
- FOLIARD Stéphane, « la gestion classique des TPE, entre territorialité et fidélité », 2010, Bordeaux, 18 pages.
- TORRES Olivier, les « Petites et moyennes entreprises », Edition « Dominos », Québec, 2008, 51 pages.

WEBOGRAPHIE

- <https://www.google.mg/search?q=Elaborer+le+budget+d%27une+TPE&oq=Elaborer+le+budget+d%27une+TPE+&aqs=chrome.69i57.12518j0j7&sourceid=chrome&ie=UTF-8>
- <http://www.intercariforef.org/formations/elaboration-du-budget-dune-tpe-pme/certification-94867.html>

- <https://www.eyrolles.com/Entreprise/Livre/le-controle-de-gestion-une-boussole-pour-votre-tpe-pme-9782124655946>
- www.economie.gouv.fr
- www.ic.gc.ca
- <https://data.oecd.org/fr/entrepreneur/entreprises-selon-leur-taille.htm>
- <https://www.journaldunet.fr/patrimoine/guide-des-finances-personnelles/1208809-pays-pauvres/>

ANNEXE

LISTE DES ANNEXES

Annexe 1 : Présentation de la zone d'étude.....	IX
Annexe 2 : Configuration des entreprises canadiennes en fonction de leurs effectifs	XII
Annexe 3: Classification des entreprises en Côte d'Ivoire et au Maroc.....	XII
Annexe 4 : Classification des entreprises selon leurs effectifs dans quelques pays	XIII
Annexe 5 : Catégorisation de l'échantillon.....	XIII
Annexe 6 : Calendrier de l'enquête	XIII
Annexe 7 : loi du khi-deux avec k degrés de liberté et α risque.....	XIII
Annexe 8 : Proportion des entreprises utilisant Intranet.....	XIV
Annexe 9 : Le circuit de valeur.....	XV
Annexe 10 : Les procédures d'élaboration du budget	XV
Annexe 11 : La hiérarchie budgétaire	XVI
Annexe 12 : Questionnaire d'enquête.....	XVII

IX

Annexe 1 : Présentation de la zone d'étude

Codification	Statut juridique	Activité principale	Localisation géographique	Nombre d'employés
E ₁	E.I ³⁰	Restauration et la production de foie gras.	BEHENJY	12
E ₂	E.I	Hébergement et de location de chambre à coucher.	ANTSIRABE	15
E ₃	S.A ³¹	Commercialisation de différents types de produits : PPN, produits agro-alimentaires, produits d'hygiène, ...	ANTSIRABE	26
E ₄	S.A	Production et commercialisation de biscuits, de gaufrettes, de chewing-gums, ...	ANTANANARIVO	95
E ₅	E.I	Culture, collecte, transformation et exportation de plantes médicinales sous toutes leurs formes.	MORAMANGA	16
E ₆	S.A.R.L ³²	Réparation, maintenance et vente de matériels informatiques.	ANTANANARIVO	13
E ₇	S.A.R.L	Commercialisation de panneaux solaires et d'équipements y afférents.	ANTANANARIVO	20
E ₈	S.A.R.L	Services multimédias (photocopie, impression, etc.), impressions personnalisées : impression grand format, impression bâche, ...	ANTANANARIVO	12
E ₉	E.I	Commercialisation de produits agro-alimentaires et de boissons alcooliques de marque (Vin, Champagne, Rhum, Whiskey, Vodka, ...) qui constituent l'essentiel de son chiffre d'affaires.	ANTANANARIVO	3
E ₁₀	E.I	Cyber-café et salles de jeux	AMPAHIBE	4
E ₁₁	S.A	Microfinance	ANTSIRABE	53

Source : l'auteur

³⁰ Entreprise individuelle

³¹ Société anonyme

³² Société à Responsabilité limitée

X

Annexe 1 (suite)

Codification	Statut juridique	Activité principale	Localisation géographique	Nombre d'employés
E ₁₂	S.A	Hôtellerie	ANTANANARIVO	60
E ₁₃	S.A.R.L	Importation et vente de mobilier de maison et de bureau, d'appareils de sport.	ANTANANARIVO	30
E ₁₄	E.I	Vente de PPN	ANTANANARIVO	6
E ₁₅	E.I	Vente de produits locaux et de PPN	ANTANANARIVO	5
E ₁₆	S.A.R.L	Restauration et haute gastronomie	ANTANANARIVO	10
E ₁₇	S.A.R.L	Solutions en problème de réseaux	ANTANANARIVO	9
E ₁₈	E.I	Transformation et exportation d'huiles essentielles	ANTANANARIVO	35
E ₁₉	E.I	Fabrication et commercialisation d'articles artisanales Malagasy	ANTANANARIVO	23
E ₂₀	S.A	Commercialisation d'eau minérale embouteillée	ANTANANARIVO	48
E ₂₁	S.A	Conception et commercialisation couvertures et de draps	ANTANANARIVO	95
E ₂₂	E.I	Importation et commercialisation d'articles de sport	ANTANANARIVO	6
E ₂₃	E.I	Menuiserie, ébénisterie	ANTANANARIVO	10
E ₂₄	S.A	Production de jus de fruits exotiques embouteillés et disponibles en plusieurs parfums.	ANTANANARIVO	70
E ₂₅	S.A	Fabrication de produits en plastiques : tuyaux, conteneurs, tubes, ...	ANTANANARIVO	64

Source : l'auteur

XII

Annexe 2 : Configuration des entreprises canadiennes en fonction de leurs effectifs

Catégorie d'entreprise	Effectif du personnel
Microentreprise	1-4 employés
Petite entreprise	5-99 employés
Moyenne entreprise	100-499 employés
Grande entreprise	500 employés et plus

Source : www.ic.gc.ca

Annexe 3: Classification des entreprises en Côte d'Ivoire et au Maroc

Pays	Côte d'Ivoire		Maroc	
Type d'entreprise	Nombre d'employés	Chiffre d'affaires	Nombre d'employés	Chiffre d'affaires
Microentreprise	Moins de 11 personnes	inférieur ou égal à 30 millions de francs CFA ³³	Inférieur à 11 personnes	Inférieur à 10 millions de DH ³⁴
Petite entreprise	moins de 51 personnes	Entre 30 et 150 millions de francs CFA	Pas de précision	Pas de précision
Moyenne entreprise	moins de 201 personnes	Entre 50 millions et 1 milliard de francs CFA.	Inférieur à 201 personnes	Inférieur à 75 millions de DH
Grande entreprise	Plus de 201 personnes	Plus de 1 milliard de francs CFA	Supérieur à 201 personnes	Supérieur à 75 millions de DH

Source : l'auteur

³³ Communauté Financière Africaine

³⁴ Dirham marocain, monnaie utilisée au Maroc

XIII

Annexe 4 : Classification des entreprises selon leurs effectifs dans quelques pays

Pays	Petite entreprise	Moyenne entreprise	Grande entreprise
Belgique	1 à 50	51 à 200	> 201
Danemark	1 à 50	51 à 200	> 201
Etats-Unis	1 à 250	251 à 500	> 501
Finlande	1 à 50	51 à 200	> 201
Gr. Bretagne	1 à 50	51 à 200	> 201
Japon	1 à 49	50 à 500	> 501
Suisse	1 à 20	21 à 100	> 101

Source : Organisation de Coopération et de Développement Economiques

Annexe 5 : Catégorisation de l'échantillon

Catégorie	Effectif
C ₁	[0 ; 10]
C ₂	[11 ; 50]
C ₃	[51 ; 100]

Source : l'auteur

Annexe 6 : Calendrier de l'enquête

Date	Entreprises enquêtées/tâches	Lieu
30/07/2018	E ₆	AMPASANISADODA (ANTANANARIVO)
31/07/2018	E ₇	
01/01/2018	E ₈ , E ₉ , E ₁₀	ANKADIVATO ANTANIMORA EST, AMPAHIBE
02/01/2018	E ₄	TANJOMBATO
03/08/2018	E ₅	MORAMANGA
06/08/2018	Récupération des données chez E ₄	TANJOMBATO

Source : l'auteur

XIII

Annexe 6 (suite)

Date	Entreprises enquêtées/tâches	Lieu
08/08/2018	Préparation pour une descente à destination d'Antsirabe. Nous avons obtenu auprès de l'Université une liste d'entreprises avec lesquelles l'établissement collabore.	ANKATSO
10/08/2018	E ₁ , E ₂ , E ₃ et E ₁₁ .	BEHENJY, ANTSIRABE
16/08/2018	E ₁₂ et E ₁₃	ANALAKELY
17/08/2018	E ₁₄ , E ₁₅ , E ₁₆ , E ₁₇	ANTANANARIVO
22/08/2018	E ₁₈ .	ILAFY
24/08/2018	E ₁₉ , E ₂₃	ANTANANARIVO
27/08/2018	E ₂₄	ANTANANARIVO
28/08/2018	E ₂₅	ANTANANARIVO
30/08/2018	E ₂₀ , E ₂₁ , E ₂₂	ANTANANARIVO

Source : l'auteur

Annexe 7 : loi du khi-deux avec k degrés de liberté et α risque

k	α										
	0.995	0.990	0.975	0.950	0.900	0.500	0.100	0.050	0.025	0.010	0.005
1	0.00	0.00	0.00	0.00	0.02	0.45	2.71	3.84	5.02	6.63	7.88
2	0.01	0.02	0.05	0.10	0.21	1.39	4.61	5.99	7.38	9.21	10.60
3	0.07	0.11	0.22	0.35	0.58	2.37	6.25	7.81	9.35	11.34	12.84
4	0.21	0.30	0.48	0.71	1.06	3.36	7.78	9.94	11.14	13.28	14.86
5	0.41	0.55	0.83	1.15	1.61	4.35	9.24	11.07	12.83	15.09	16.75
6	0.68	0.87	1.24	1.64	2.20	5.35	10.65	12.59	14.45	16.81	18.55
7	0.99	1.24	1.69	2.17	2.83	6.35	12.02	14.07	16.01	18.48	20.28
8	1.34	1.65	2.18	2.73	3.49	7.34	13.36	15.51	17.53	20.09	21.96
9	1.73	2.09	2.70	3.33	4.17	8.34	14.68	16.92	19.02	21.67	23.59
10	2.16	2.56	3.25	3.94	4.87	9.34	15.99	18.31	20.48	23.21	25.19
11	2.60	3.05	3.82	4.57	5.58	10.34	17.28	19.68	21.92	24.72	26.76
12	3.07	3.57	4.40	5.23	6.30	11.34	18.55	21.03	23.34	26.22	28.30
13	3.57	4.11	5.01	5.89	7.04	12.34	19.81	22.36	24.74	27.69	29.82
14	4.07	4.66	5.63	6.57	7.79	13.34	21.06	23.68	26.12	29.14	31.32
15	4.60	5.23	6.27	7.26	8.55	14.34	22.31	25.00	27.49	30.58	32.80
16	5.14	5.81	6.91	7.96	9.31	15.34	23.54	26.30	28.85	32.00	34.27
17	5.70	6.41	7.56	8.67	10.09	16.34	24.77	27.59	30.19	33.41	35.72
18	6.26	7.01	8.23	9.39	10.87	17.34	25.99	28.87	31.53	34.81	37.16
19	6.84	7.63	8.81	10.12	11.65	18.34	27.20	30.14	32.85	36.19	38.58

Source : l'auteur

Annexe 7 (suite)

k	α										
	0.995	0.990	0.975	0.950	0.900	0.500	0.100	0.050	0.025	0.010	0.005
20	7.43	8.26	9.59	10.85	12.44	19.34	28.41	31.41	34.17	37.57	40.00
21	8.03	8.90	10.28	11.59	13.24	20.34	29.62	32.67	35.48	38.93	41.40
22	8.64	9.54	10.98	12.34	14.04	21.34	30.81	33.92	36.78	40.29	42.80
23	9.26	10.20	11.69	13.09	14.85	22.34	32.01	35.17	38.08	41.64	44.18
24	9.89	10.86	12.40	13.85	15.66	23.34	33.20	36.42	39.36	42.98	45.56
25	10.52	11.52	13.12	14.61	16.47	24.34	34.28	37.65	40.65	44.31	46.93
26	11.16	12.20	13.84	15.38	17.29	25.34	35.56	38.89	41.92	45.64	48.29
27	11.81	12.88	14.57	16.15	18.11	26.34	36.74	40.11	43.19	46.96	49.65
28	12.46	13.57	15.31	16.93	18.94	27.34	37.92	41.34	44.46	48.28	50.99
29	13.12	14.26	16.05	17.71	19.77	28.34	39.09	42.56	45.72	49.59	52.34
30	13.79	14.95	16.79	18.49	20.60	29.34	40.26	43.77	46.98	50.89	53.67
40	20.71	22.16	24.43	26.51	29.05	39.34	51.81	55.76	59.34	63.69	66.77
50	27.99	29.71	32.36	34.76	37.69	49.33	63.17	67.50	71.42	76.15	79.49
60	35.53	37.48	40.48	43.19	46.46	59.33	74.40	79.08	83.30	88.38	91.95
70	43.28	45.44	48.76	51.74	55.33	69.33	85.53	90.53	95.02	100.42	104.22
80	51.17	53.54	57.15	60.39	64.28	79.33	96.58	101.88	106.63	112.33	116.32
90	59.20	61.75	65.65	69.13	73.29	89.33	107.57	113.14	118.14	124.12	128.30
100	67.33	70.06	74.22	77.93	82.36	99.33	118.50	124.34	129.56	135.81	140.17

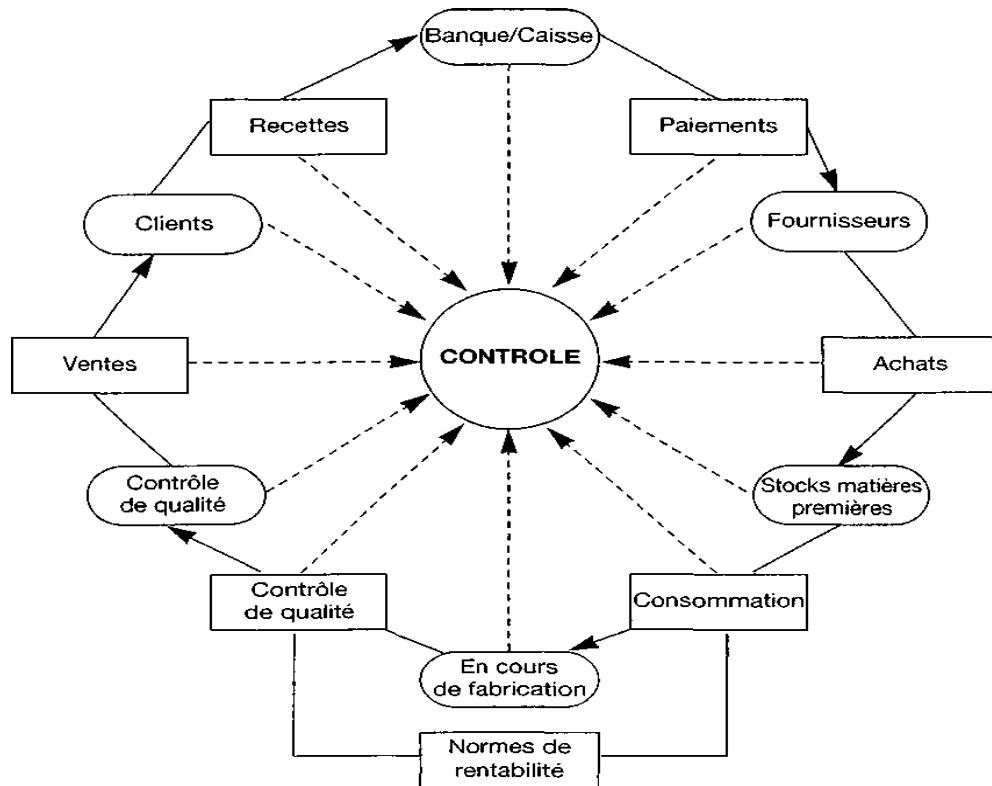
Source : L'auteur

Annexe 8 : Proportion des entreprises utilisant Intranet

Statistiques sur "intranet"								
	Inférieur à 10		entre 11 et 50		entre 51 et 100		Total	
	N	% cit.	N	% cit.	N	% cit.	N	% cit.
Oui	0	0,0%	0	0,0%	3	100,0%	3	100,0%
Non	8	36,4%	11	50,0%	3	13,6%	22	100,0%
Total	8	32,0%	11	44,0%	6	24,0%	25	100,0%

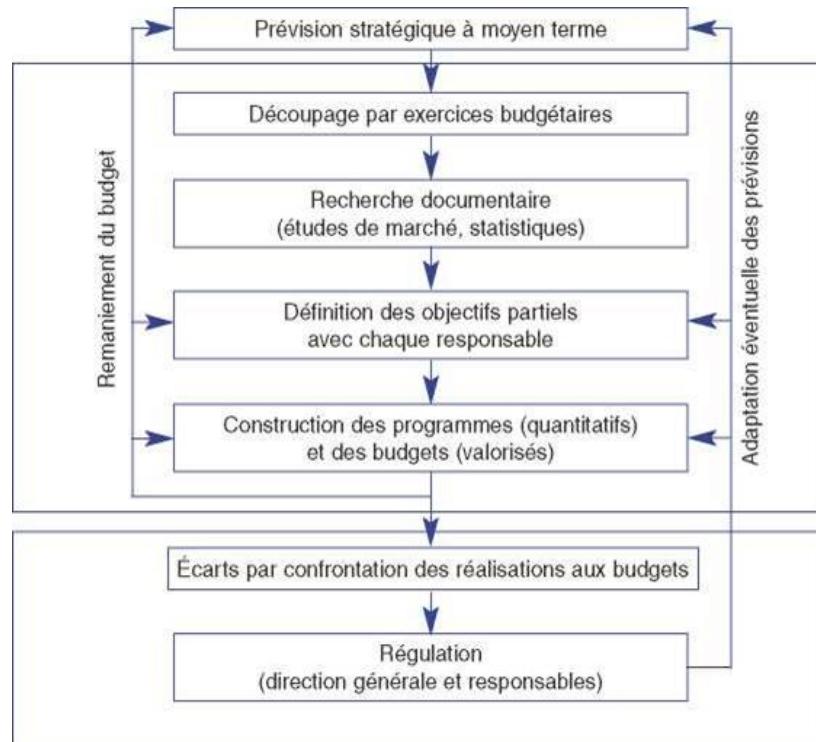
Source : Sphinx Plus²

Annexe 9 : Le circuit de valeur



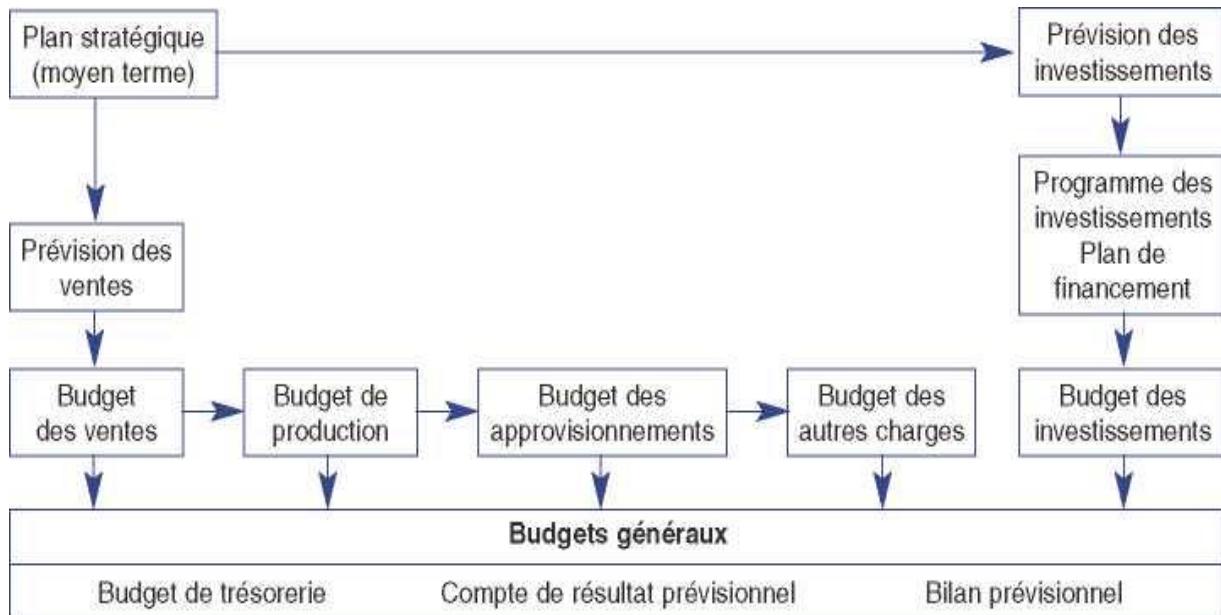
Source : Willy GROFFILS, « Introduction au contrôle interne », avec la collaboration d'un comité de lecture composé de : J.-F. CATS, L. KEULENEER, H. OLIVIER, P. WEYERS

Annexe 10 : Les procédures d'élaboration du budget



Source : Brigitte DORIATH, « Le contrôle gestion en 20 fiches », Paris, 2008, Dunod, 5^{ème} édition, ISBN : 978-2-10-054424

Annexe 11 : La hiérarchie budgétaire



Source : Brigitte DORIATH, « Le contrôle gestion en 20 fiches », Paris, 2008, Dunod, 5^{ème} édition, ISBN : 978-2-10-054424.

Annexe 12 : Questionnaire d'enquête**Le système de contrôle dans les entreprises de petite taille***N.B:*

- Le présent questionnaire comporte 6 pages et un tableau à remplir en annexe
- Vous pouvez passer les questions qui n'ont aucun lien avec l'activité de votre entreprise
- Il est porté à votre connaissance que le présent questionnaire fera l'objet d'une analyse approfondie et que les résultats obtenus seront publiés dans un livre de mémoire. Nous nous engageons cependant à ne mentionner aucune information de nature à révéler votre identité au public.

Informations générales sur l'entreprise**1. Dans quelle tranche d'âge votre entreprise se situe-t-elle ?**

- inférieur à 5 ans entre 5 et 10 ans
 supérieur à 10 ans

2. En quoi consiste son activité principale ?

--

3. Votre organisation est :

- une entreprise commerciale
 une entreprise de production
 une entreprise prestataire de services

4. Combien de types de produits/prestations mettez-vous à la disposition de votre clientèle ?

- un deux trois
 quatre plus de quatre

5. Dans quelle tranche se trouve votre capital social ?

- inférieur à 2 000 000 Ar
 entre 2 000 000 Ar et 10 000 000 Ar
 supérieur à 10 000 000 Ar

6. L'entreprise possède-t-elle un organigramme ?

- Oui Non

7. A combien s'élève actuellement le nombre d'employés permanents travaillant au sein de votre organisation ?

- Inférieur à 10 entre 11 et 50
 entre 51 et 100

8. Combien d'entre-eux sont des cadres supérieurs ?

--

9. A remplir le tableau 1 joint au présent questionnaire ?

--

Questions relatives aux performances de l'entreprise**17. A remplir le tableau 2 joint au présent questionnaire.**

--

10. Est-ce que tous les employés prennent régulièrement leurs congés annuels ?

- Oui Non

11. Est-ce que le personnel comptable a reçu une formation appropriée ?

- Oui Non

12. Disposez-vous d'une connexion internet ?

- Oui Non

13. Les fonds personnels du gérant/dirigeant et ses revenus personnels sont-ils bien distingués du reste de l'activité de l'entreprise (Convention de l'entité) ?

- Oui Non

14. Quel est le statut juridique de votre organisation ?

- Entreprise individuelle
 E.U.R.L
 S.A.
 S.A.U
 S.A.R.L.
 S.A.R.L.U
 S.N.C
 Société en commandite simple
 Société en commandite par action
 Autres

15. Si 'Autres', précisez :

--

16. Combien d'actionnaires/associés l'entreprise comprend-t-elle ?

--

XVIII

Questions concernant les contrôles à priori

18. Les fonctions et responsabilités des employés sont-elles clairement définies et bien comprises ?

- Oui Non

19. Possédez-vous un manuel de procédures ?

- Oui Non

20. Les procédures sont-elles écrites et consultables par le personnel ?

- Oui Non

21. Les procédures sont-elles l'objet d'une mise à jour régulière ?

- Oui Non

22. Faites-vous des achats à crédit ?

- Oui Non

23. Qu'est ce qui décide de passer les commandes auprès des fournisseurs ?

- Le gérant/dirigeant
- un employé qui y est habilité
- le service "achat/approvisionnement"
- Autres

24. Si 'Autres', précisez :

25. Disposez-vous d'un système de déclenchement automatique de commandes lorsque la rupture de stock approche ?

- Oui Non

26. Existe-t-il une liste de fournisseurs pour les achats courants ?

- Oui Non

27. De quelle manière les commandes sont-elles faites ?

- par téléphone
- par bon de commande
- par E-mail
- achat direct auprès du fournisseur
- commande sur facebook
- Autres

28. Si 'Autres', précisez :

29. Pour les entreprises de production, chaque commande est-elle autorisée avant toute production ?

- Oui Non

30. Utilisez-vous un Bon de Commande (B.C)à chaque commande ?

- Toujours Très souvent Souvent
- quelque fois jamais

31. Qui se charge d'imputer les factures d'achats ?

- le comptable le gérant
- une personne désignée par le gérant autres

32. Si 'autres', précisez :

33. Rapprochez-vous la facture d'achat, le bon de commande et le bon de réception ?

- jamais souvent assez souvent
- toujours

34. Possédez-vous un magasin ou un lieu de stockage ?

- Oui Non

35. Qui a la tâche de payer le fournisseur ?

- Le gérant/dirigeant le caissier
- le comptable une personne désignée
- autres

36. Si 'autres', précisez :

37. Toutes les marchandises retournées sont-elles enregistrées dans des documents ?

- Oui Non

38. Si "oui", qui est le détenteur de ces documents ? (vous pouvez cocher plusieurs cases)

- le service achat le gérant
- une personne autorisée le comptable
- personne autres

39. Si 'autres', précisez :

40. Les marchandises sont réceptionnées et contrôlées par (vous pouvez cocher plusieurs cases):

- Le gérant le magasinier
- le service réception Autres

41. Quels supports utilisez-vous pour assurer le suivi des entrées et des sorties d'articles ?

- un cahier ou carnet
- des fiches de stock
- un ordinateur (logiciel comptables)
- Autres

42. Si 'Autres', précisez :

43. Les documents de réception sont classés auprès :

- du gérant
- du service comptabilité
- du secrétaire comptable
- du magasinier
- Autres

<p>44. Si 'Autres', précisez : <input type="text"/></p> <hr/> <p>45. La vente est assurée par :</p> <p><input type="checkbox"/> Le gérant <input type="checkbox"/> un ou des vendeurs <input type="checkbox"/> des commissionnaires <input type="checkbox"/> le service commercial <input type="checkbox"/> Autres</p> <hr/> <p>46. Si 'Autres', précisez : <input type="text"/></p> <hr/> <p>47. Accordez-vous du crédit à vos clients ?</p> <p><input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non</p> <hr/> <p>48. Lesquels de ces modes de paiement la maison accepte-t-elle ?</p> <p><input type="checkbox"/> espèces <input type="checkbox"/> chèque <input type="checkbox"/> virement <input type="checkbox"/> carte de crédit <input type="checkbox"/> autres</p> <hr/> <p>49. Si 'autres', précisez : <input type="text"/></p> <hr/> <p>50. Accordez-vous un délai de paiement à vos clients ?</p> <p><input type="radio"/> Systématiquement <input type="radio"/> des fois <input type="radio"/> jamais</p> <hr/> <p>51. Faites-vous un contrôle qualité des marchandises que vous vendez/des prestations que vous offrez ?</p> <p><input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non</p> <hr/> <p>52. Si "oui", ce contrôle est :</p> <p><input type="radio"/> Systématique <input type="radio"/> souvent effectué <input type="radio"/> rare et occasionnel <input type="radio"/> autres</p> <hr/> <p>53. Si 'autres', précisez : <input type="text"/></p> <hr/> <p>54. Quels sont les documents mis en jeu lors d'une vente ou d'une réalisation de prestations ? (vous pouvez cocher plusieurs cases)</p> <p><input type="checkbox"/> Bon de commande <input type="checkbox"/> Facture de vente <input type="checkbox"/> Ecrit prouvant la vente <input type="checkbox"/> bon d'expédition <input type="checkbox"/> bon de livraison <input type="checkbox"/> Contrats <input type="checkbox"/> aucun documents <input type="checkbox"/> Autres</p> <hr/> <p>55. Si 'Autres', précisez : <input type="text"/></p> <hr/> <p>56. Gardez-vous un double des factures de ventes ?</p> <p><input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non</p> <hr/> <p>57. Les marchandises/prestations font-elles l'objet d'une garantie ?</p> <p><input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non</p> <hr/> <p>58. Si, "oui", cette garantie :</p> <p><input type="radio"/> est inférieur 6 mois <input type="radio"/> se situe entre 6 mois et un an <input type="radio"/> se situe entre 1 an et 2 ans <input type="radio"/> est supérieur à 2 ans</p> <hr/>	<p>59. Les factures de vente sont-elles numérotées et classées ?</p> <p><input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non</p> <hr/> <p>60. L'imputation des ventes est faite par :</p> <p><input type="checkbox"/> le gérant <input type="checkbox"/> le comptable <input type="checkbox"/> un simple responsable <input type="checkbox"/> le caissier <input type="checkbox"/> autres</p> <hr/> <p>61. Si 'autres', précisez : <input type="text"/></p> <hr/> <p>62. Quel(s) support(s) utilisez-vous pour enregistrer la vente qu'il s'agisse de biens ou de services ? (vous pouvez cocher plusieurs cases)</p> <p><input type="checkbox"/> un cahier <input type="checkbox"/> un simple fichier excel <input type="checkbox"/> un logiciel de comptabilité <input type="checkbox"/> aucun <input type="checkbox"/> autres</p> <hr/> <p>63. Si 'autres', précisez : <input type="text"/></p> <hr/> <p>64. Disposez-vous d'un service expédition, lequel est chargé de la livraison des marchandises ?</p> <p><input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non</p> <hr/> <p>65. S'il y a expédition, quel en est le fait générateur ?</p> <p><input type="radio"/> un bon de commande <input type="radio"/> commande orale <input type="radio"/> autres</p> <hr/> <p>66. Si 'autres', précisez : <input type="text"/></p> <hr/> <p>67. Prépare-t-on des bons d'expédition pour toutes les expéditions ?</p> <p><input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non</p> <hr/> <p>68. Y-a-t-il un bon de livraison pour justifier et contrôler les quantités livrées ?</p> <p><input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non</p> <hr/> <p>69. Pour les prestations de services, comment s'assurer que la prestation a été réellement effectuée ?</p> <p><input type="text"/></p> <hr/> <p>70. La facture de vente, le bon d'expédition et le bon de livraison (s'il y en a) sont-ils rapprochés ?</p> <p><input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non</p> <hr/> <p>71. Utilisez-vous Facebook pour vendre vos produits/services ?</p> <p><input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non</p> <hr/> <p>72. Pour communiquer avec les parties prenantes (bailleurs, fournisseurs, clients, ..), vous utilisez:</p> <p><input type="checkbox"/> le courrier <input type="checkbox"/> le mail <input type="checkbox"/> le téléphone <input type="checkbox"/> les réseaux sociaux <input type="checkbox"/> autres</p> <hr/> <p>73. Si 'autres', précisez : <input type="text"/></p>
--	--

74. Qui a la tâche d'encaisser les recettes ?	77. Qui effectue ce contrôle ?	80. les recettes ou les valeurs à encaisser sont déposées :	83. Si 'autres', précisez :	86. Sur quel(s) moyen(s) de paiement, la signature du gérant/dirigeant est nécessaire ? (vous pouvez cocher plusieurs cases):
<input type="checkbox"/> Le gérant <input type="checkbox"/> une personne désignée par le gérant <input type="checkbox"/> le comptable <input type="checkbox"/> le caissier <input type="checkbox"/> Autres	<input type="checkbox"/> le caissier <input type="checkbox"/> le gérant/dirigeant lui-même <input type="checkbox"/> une personne désignée par le gérant/dirigeant <input type="checkbox"/> autres	<input type="checkbox"/> Journellement à la banque <input type="checkbox"/> dans un coffre-fort de l'entreprise <input type="checkbox"/> les recettes sont gardées chez le gérant <input type="checkbox"/> autres	<input type="text"/>	<input type="checkbox"/> chèques <input type="checkbox"/> traites <input type="checkbox"/> virement bancaire <input type="checkbox"/> en espèces <input type="checkbox"/> autres
75. Si 'Autres', précisez :	78. Si 'autres', précisez :	81. Si 'autres', précisez :	84. Pour les dépenses, comment se font les règlements dans 80% des cas :	87. Si 'autres', précisez :
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="checkbox"/> chèques <input type="checkbox"/> traites <input type="checkbox"/> virement bancaire <input type="checkbox"/> en espèces <input type="checkbox"/> autres	<input type="text"/>
76. Les journaux de trésorerie et les espèces en caisse sont-ils régulièrement contrôlés et rapprochés ?	79. Les recettes sont-elles comptabilisées promptement à leur réception ?	82. Pour contrôler les recettes pour ventes au comptant, utilisez-vous :	85. Si 'autres', précisez :	88. Utilise-t-on un fonds de caisse (paiement par caisse) à montant fixe ?
<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non	<input type="text"/>	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non
79. Les recettes sont-elles comptabilisées promptement à leur réception ?	80. les recettes ou les valeurs à encaisser sont déposées :	83. Si 'autres', précisez :	86. Sur quel(s) moyen(s) de paiement, la signature du gérant/dirigeant est nécessaire ? (vous pouvez cocher plusieurs cases):	90. Si, "Oui", sont-elles pré-numérotées ?
<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non	<input type="checkbox"/> Journellement à la banque <input type="checkbox"/> dans un coffre-fort de l'entreprise <input type="checkbox"/> les recettes sont gardées chez le gérant <input type="checkbox"/> autres	<input type="text"/>	<input type="checkbox"/> les chèques <input type="checkbox"/> les traites <input type="checkbox"/> les virements bancaires	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non
81. Si 'autres', précisez :	84. Pour les dépenses, comment se font les règlements dans 80% des cas :	87. Si 'autres', précisez :	90. Si, "Oui", sont-elles pré-numérotées ?	93. Avant de commencer un exercice, la Direction établit-elle une prévision budgétaire pour contrôler les recettes et les dépenses ?
<input type="text"/>	<input type="checkbox"/> chèques <input type="checkbox"/> traites <input type="checkbox"/> virement bancaire <input type="checkbox"/> en espèces <input type="checkbox"/> autres	<input type="text"/>	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non
82. Pour contrôler les recettes pour ventes au comptant, utilisez-vous :	85. Si 'autres', précisez :	88. Utilise-t-on un fonds de caisse (paiement par caisse) à montant fixe ?	93. Avant de commencer un exercice, la Direction établit-elle une prévision budgétaire pour contrôler les recettes et les dépenses ?	96. La Direction fixe-t-elle des objectifs à atteindre ?
<input type="checkbox"/> une caisse enregistreuse <input type="checkbox"/> un ordinateur <input type="checkbox"/> simple suivi du gérant <input type="checkbox"/> rien <input type="checkbox"/> autres	<input type="text"/>	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non
83. Si 'autres', précisez :	86. Sur quel(s) moyen(s) de paiement, la signature du gérant/dirigeant est nécessaire ? (vous pouvez cocher plusieurs cases):	89. Les paiements par caisse sont-ils justifiés par des pièces de caisse ?	97. Est ce qu'elle établit des indicateurs pour chaque objectif ?	99. Si 'autres', précisez :
<input type="text"/>	<input type="checkbox"/> les chèques <input type="checkbox"/> les traites <input type="checkbox"/> les virements bancaires	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non	<input type="text"/>
84. Pour les dépenses, comment se font les règlements dans 80% des cas :	87. Si 'autres', précisez :	90. Si, "Oui", sont-elles pré-numérotées ?	100. Lors du recrutement, le postulant passe-t-il par un interview professionnel ?	101. Exigez-vous la présentation par celui-i d'un C.V ou d'un diplôme certifiant sa qualification professionnelle ?
<input type="checkbox"/> chèques <input type="checkbox"/> traites <input type="checkbox"/> virement bancaire <input type="checkbox"/> en espèces <input type="checkbox"/> autres	<input type="text"/>	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non
85. Si 'autres', précisez :	88. Utilise-t-on un fonds de caisse (paiement par caisse) à montant fixe ?	91. A quel(s) impôt(s) êtes-vous assujettis ? (vous pouvez cocher plusieurs cases)	98. Qui s'occupe du recrutement ?	101. Exigez-vous la présentation par celui-i d'un C.V ou d'un diplôme certifiant sa qualification professionnelle ?
<input type="text"/>	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non	<input type="checkbox"/> Taxe sur la valeur ajoutée <input type="checkbox"/> Impôt sur le revenu <input type="checkbox"/> Impôt synthétique <input type="checkbox"/> Impôt foncier sur les propriétés bâties <input type="checkbox"/> Impôt foncier sur les terrains <input type="checkbox"/> Autres	<input type="checkbox"/> Le gérant/dirigeant <input type="checkbox"/> le service RH <input type="checkbox"/> une personne désignée <input type="checkbox"/> autres	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non
86. Sur quel(s) moyen(s) de paiement, la signature du gérant/dirigeant est nécessaire ? (vous pouvez cocher plusieurs cases):	89. Les paiements par caisse sont-ils justifiés par des pièces de caisse ?	92. Si 'autres', précisez :	99. Si 'autres', précisez :	100. Lors du recrutement, le postulant passe-t-il par un interview professionnel ?
<input type="checkbox"/> les chèques <input type="checkbox"/> les traites <input type="checkbox"/> les virements bancaires	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non
87. Si 'autres', précisez :	90. Si, "Oui", sont-elles pré-numérotées ?	93. Avant de commencer un exercice, la Direction établit-elle une prévision budgétaire pour contrôler les recettes et les dépenses ?	96. La Direction fixe-t-elle des objectifs à atteindre ?	101. Exigez-vous la présentation par celui-i d'un C.V ou d'un diplôme certifiant sa qualification professionnelle ?
<input type="text"/>	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non
88. Utilise-t-on un fonds de caisse (paiement par caisse) à montant fixe ?	89. Les paiements par caisse sont-ils justifiés par des pièces de caisse ?	94. Les prévisions sont réalisées :	97. Est ce qu'elle établit des indicateurs pour chaque objectif ?	100. Lors du recrutement, le postulant passe-t-il par un interview professionnel ?
<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non	<input type="radio"/> annuellement <input type="radio"/> mensuellement <input type="radio"/> de façon hebdomadaire <input type="radio"/> journalièrement <input type="radio"/> autres	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non
89. Les paiements par caisse sont-ils justifiés par des pièces de caisse ?	90. Si, "Oui", sont-elles pré-numérotées ?	95. Si 'autres', précisez :	98. Qui s'occupe du recrutement ?	101. Exigez-vous la présentation par celui-i d'un C.V ou d'un diplôme certifiant sa qualification professionnelle ?
<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non	<input type="text"/>	<input type="checkbox"/> Le gérant/dirigeant <input type="checkbox"/> le service RH <input type="checkbox"/> une personne désignée <input type="checkbox"/> autres	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non
90. Si, "Oui", sont-elles pré-numérotées ?	91. A quel(s) impôt(s) êtes-vous assujettis ? (vous pouvez cocher plusieurs cases)	96. La Direction fixe-t-elle des objectifs à atteindre ?	99. Si 'autres', précisez :	100. Lors du recrutement, le postulant passe-t-il par un interview professionnel ?
<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non	<input type="checkbox"/> Taxe sur la valeur ajoutée <input type="checkbox"/> Impôt sur le revenu <input type="checkbox"/> Impôt synthétique <input type="checkbox"/> Impôt foncier sur les propriétés bâties <input type="checkbox"/> Impôt foncier sur les terrains <input type="checkbox"/> Autres	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non	<input type="text"/>	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non
91. A quel(s) impôt(s) êtes-vous assujettis ? (vous pouvez cocher plusieurs cases)	92. Si 'autres', précisez :	93. Avant de commencer un exercice, la Direction établit-elle une prévision budgétaire pour contrôler les recettes et les dépenses ?	97. Est ce qu'elle établit des indicateurs pour chaque objectif ?	100. Lors du recrutement, le postulant passe-t-il par un interview professionnel ?
<input type="checkbox"/> Taxe sur la valeur ajoutée <input type="checkbox"/> Impôt sur le revenu <input type="checkbox"/> Impôt synthétique <input type="checkbox"/> Impôt foncier sur les propriétés bâties <input type="checkbox"/> Impôt foncier sur les terrains <input type="checkbox"/> Autres	<input type="text"/>	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non
92. Si 'autres', précisez :	93. Avant de commencer un exercice, la Direction établit-elle une prévision budgétaire pour contrôler les recettes et les dépenses ?	94. Les prévisions sont réalisées :	98. Qui s'occupe du recrutement ?	101. Exigez-vous la présentation par celui-i d'un C.V ou d'un diplôme certifiant sa qualification professionnelle ?
<input type="text"/>	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non	<input type="radio"/> annuellement <input type="radio"/> mensuellement <input type="radio"/> de façon hebdomadaire <input type="radio"/> journalièrement <input type="radio"/> autres	<input type="checkbox"/> Le gérant/dirigeant <input type="checkbox"/> le service RH <input type="checkbox"/> une personne désignée <input type="checkbox"/> autres	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non
93. Avant de commencer un exercice, la Direction établit-elle une prévision budgétaire pour contrôler les recettes et les dépenses ?	94. Les prévisions sont réalisées :	95. Si 'autres', précisez :	99. Si 'autres', précisez :	100. Lors du recrutement, le postulant passe-t-il par un interview professionnel ?
<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non	<input type="radio"/> annuellement <input type="radio"/> mensuellement <input type="radio"/> de façon hebdomadaire <input type="radio"/> journalièrement <input type="radio"/> autres	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non
94. Les prévisions sont réalisées :	95. Si 'autres', précisez :	96. La Direction fixe-t-elle des objectifs à atteindre ?	97. Est ce qu'elle établit des indicateurs pour chaque objectif ?	101. Exigez-vous la présentation par celui-i d'un C.V ou d'un diplôme certifiant sa qualification professionnelle ?
<input type="radio"/> annuellement <input type="radio"/> mensuellement <input type="radio"/> de façon hebdomadaire <input type="radio"/> journalièrement <input type="radio"/> autres	<input type="text"/>	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non
95. Si 'autres', précisez :	96. La Direction fixe-t-elle des objectifs à atteindre ?	97. Est ce qu'elle établit des indicateurs pour chaque objectif ?	98. Qui s'occupe du recrutement ?	100. Lors du recrutement, le postulant passe-t-il par un interview professionnel ?
<input type="text"/>	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non	<input type="checkbox"/> Le gérant/dirigeant <input type="checkbox"/> le service RH <input type="checkbox"/> une personne désignée <input type="checkbox"/> autres	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non
96. La Direction fixe-t-elle des objectifs à atteindre ?	97. Est ce qu'elle établit des indicateurs pour chaque objectif ?	98. Qui s'occupe du recrutement ?	99. Si 'autres', précisez :	100. Lors du recrutement, le postulant passe-t-il par un interview professionnel ?
<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non	<input type="checkbox"/> Le gérant/dirigeant <input type="checkbox"/> le service RH <input type="checkbox"/> une personne désignée <input type="checkbox"/> autres	<input type="text"/>	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non
97. Est ce qu'elle établit des indicateurs pour chaque objectif ?	98. Qui s'occupe du recrutement ?	99. Si 'autres', précisez :	100. Lors du recrutement, le postulant passe-t-il par un interview professionnel ?	101. Exigez-vous la présentation par celui-i d'un C.V ou d'un diplôme certifiant sa qualification professionnelle ?
<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non	<input type="checkbox"/> Le gérant/dirigeant <input type="checkbox"/> le service RH <input type="checkbox"/> une personne désignée <input type="checkbox"/> autres	<input type="text"/>	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non
98. Qui s'occupe du recrutement ?	99. Si 'autres', précisez :	100. Lors du recrutement, le postulant passe-t-il par un interview professionnel ?	101. Exigez-vous la présentation par celui-i d'un C.V ou d'un diplôme certifiant sa qualification professionnelle ?	
<input type="checkbox"/> Le gérant/dirigeant <input type="checkbox"/> le service RH <input type="checkbox"/> une personne désignée <input type="checkbox"/> autres	<input type="text"/>	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non	<input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non	

102. Existe-t-il un fichier personnel pour chaque employé contenant photo, spécimen de signature, situation familiale, etc... ?

Oui Non

103. Existe-t-il un document pour gérer les absences et les heures de travail de chaque employé ?

Oui Non

104. Les absences sont-elles portées à la connaissance du gérant/dirigeant ?

Oui Non

105. Qui s'occupe du paiement de salaire ?

le gérant/dirigeant un responsable
 le service paie autres

Questions relatives aux mesures de contrôle lors de l'exécution des tâches

111. Qui s'occupe du contrôle physique lors de la réception des marchandises ? (vous pouvez cocher plusieurs cases)

Le gérant/dirigeant
 une personne qui y est autorisée
 le service réception et contrôle
 le magasinier
 Autres

112. Si 'Autres', précisez :

113. Quand effectuez-vous un inventaire de vos stocks ?

A chaque mouvement de stock
 chaque jour qu'il y ait mouvement ou non
 une fois par an avant la clôture de l'exercice
 une fois par mois
 toutes les semaines
 jamais
 Autres

Questions sur les contrôles à postérieur

118. Dressez-vous des états financiers ?

Oui Non

119. Si, "Oui"; Lesquels ?

Bilan
 Compte de résultat
 Tableau de flux de trésorerie
 Tableau de variation des capitaux propres
 Annexe

120. Avez-vous un plan comptable spécifique inspiré du PCG 2005 en vigueur à Madagascar ?

Oui Non

106. Si 'autres', précisez :

107. Les heures travaillées sont-elles rapprochées avec les heures payées ?

Oui Non

108. Quel(s) support(s) utilisez-vous pour répertorier le salaire des employés ?

fiches/bulletin de paie carnet cahier
 support informatique Aucun

109. Par quel moyen payez-vous les salaires ?

espèces chèque virement autres

110. Si 'autres', précisez :

114. Si 'Autres', précisez :

115. Quel(s) type(s) de supports utilisez-vous pour gérer vos stocks ? (Vous pouvez cocher plusieurs cases)

un cahier d'entrée et de sortie
 des fiches de stock
 un logiciel
 rien
 Autres

116. Utilisez-vous "intranet" pour faciliter l'exécution des tâches ?

Oui Non

117. Si 'Autres', précisez :

121. Qui tient votre comptabilité ?

le gérant
 le comptable de votre entreprise elle-même
 un expert-comptable
 un cabinet d'audit
 autres

122. Si 'autres', précisez :

123. Faites-vous de la comptabilité analytique ?

Oui Non

124. Comparez-vous et analysez-vous les réalisations avec les prévisions ?

Oui Non

XXII

<p>125. Possédez-vous une fonction audit interne dans votre entreprise ?</p> <p><input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non</p>	<p>129. Si 'Autres', précisez : _____</p>
<p>126. Adoptez-vous des mesures dans le cas où il existe un écart défavorable ?</p> <p><input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non</p>	<p>130. Travaillez-vous avec un expert-comptable ou un auditeur externe qui vous conseille en matière de gestion de risque et de maîtrise d'activité ?</p> <p><input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non</p>
<p>127. Les données à caractère financier font-elles l'objet d'une analyse ?</p> <p><input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non</p>	<p>131. Au regard de la loi sur les sociétés commerciales; devez-vous faire auditer vos comptes par un commissaire aux comptes chaque année ?</p> <p><input type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non</p>
<p>128. Pour garantir la véracité des comptes ,vous faites appel :</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> au gérant <input type="checkbox"/> à une personne désignée dans votre entreprise <input type="checkbox"/> à un consultant externe <input type="checkbox"/> à un cabinet d'audit <input type="checkbox"/> à un commissaire aux comptes <input type="checkbox"/> Autres 	Capture rectangulaire

Eléments de questions en annexe

Tableau 1 : Qualification professionnelle du personnel

Combien d'employés possèdent un diplôme de niveau BACC + 2, de niveau LICENCE, et de niveau MASTER ou PLUS (indiquer le nombre dans les colonnes correspondantes ?

Diplômes	BACC + 2	LICENCE	MASTER ou PLUS
Effectif			

Tableau 2 : performance financière

Chiffre d'affaire, bénéfices, Effectif du personnel, nombre de points de vente (cochez sur la ligne et dans la colonne qui correspond à la situation de votre entreprise)

A. Evolution du CA	2015 par rapport à 2014	2016 par rapport à 2015	2017 par rapport à 2016
O Aucune évolution			
O faible croissance (<5%)			
O croissance modérée (environ 15%)			
O forte croissance (> 15%)			
O faible diminution (< 5%)			
O diminution modérée (< 15%)			
O Forte diminution (> 15 %)			

XXIII

B. Evolution des bénéfices	2015 par rapport à 2014	2016 par rapport à 2015	2017 par rapport à 2016
<input type="radio"/> Aucune évolution			
<input type="radio"/> faible croissance (<5%)			
<input type="radio"/> croissance modérée (environ 15%)			
<input type="radio"/> forte croissance (> 15%)			
<input type="radio"/> faible diminution (< 5%)			
<input type="radio"/> diminution modérée (< 15%)			
<input type="radio"/> Forte diminution (> 15 %)			

B. Evolution de l'effectif du personnel			
<input type="radio"/> L'effectif a augmenté			
<input type="radio"/> L'effectif a diminué			
<input type="radio"/> Aucune évolution			

C. Evolution du nombre de points de vente			
<input type="radio"/> Augmentation			
<input type="radio"/> Diminution			
<input type="radio"/> Aucune évolution			

Avant de conclure, nous tenons à remercier votre entreprise pour avoir participé à cette enquête ainsi que tous le(s)responsable(s) ayant rempli le présent questionnaire. Nous vous exprimons à tous nos meilleurs vœux.

Votre cachet et signature
ici (fin du questionnaire)

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION GENERALE	1
CHAPITRE I : MATERIELS ET METHODES	6
SECTION I : MATERIELS.....	8
I.1 Présentation de la zone d'études	8
I.2 Revue de littérature.....	8
1.2.1 Définition du « contrôle »	9
I.2.2 Les différentes conceptions classiques autour du « système de contrôle ».	10
I.2.2.1 La vision contingente du contrôle : la typologie de William Ouchi	10
I.2.2.2 Le « contrôle des actions » de Kenneth Merchant.....	12
I.2.2.3 La théorie de Macintosh.....	13
I.2.2.4 Le contrôle par les compétences de Challagalla et Shervani	13
I.2.3 La vision moderne du contrôle	14
1.2.3.1 Le contrôle organisationnel	14
1.2.3.2 Le contrôle d'activité	18
SECTION II : METHODES	21
II.1 Positionnement de la recherche.....	21
II.1.1 L'intérêt du thème	21
II.1.2 Les objectifs de la recherche	23
II.2 Démarche de travail	23
II.2.1 Les travaux préliminaires	24
II.2.1.1 La délimitation de la population d'enquête	24
a. Critères de définition des entreprises en fonction de la taille selon le système français	24
b. La conception de « Petites et Moyennes Entreprises » selon l'Union européenne	25
c. Le cas des PME Canadiennes.....	26
d. Les PME en Afrique : cas de la Côte d'Ivoire et du Maroc	27
e. Les PME dans quelques pays du globe	27
f. La conception de « PME » dans les pays du tiers monde	27
g. Vers une théorisation des « entreprises malagasy de petite taille »	28

II.2.1.2 la sélection de l'échantillon à étudier et la mise place d'un plan d'échantillonnage	30
a. Positionnement du travail d'échantillonnage	30
b. Etablissement d'un plan d'échantillonnage : utilisation de la « méthode des strates ».....	31
II.2.1.3 Le choix des variables à étudier	31
a. La variable « G » :.....	32
b. La variable « F ».....	34
II.2.1.4 L'élaboration du questionnaire	35
a. Présentation du questionnaire (voir annexe, page 96).....	35
b. La saisie des questions sur « Le Sphinx Plus ² version 5.1.0.6 ».....	36
II.2.2 Le déroulement de l'enquête	36
II.2.2.1 L'administration du questionnaire.....	36
II.2.2.2 La collecte des réponses sur Sphinx Plus ²	37
II.2.2.3 La préparation des tests statistiques : le test d'indépendance de Pearson ...	37
a. Les hypothèses de départ.....	37
b. Détermination des effectifs réels	38
c. Calcul des effectifs théoriques « e_{ij} »	38
d. Détermination du χ^2 théorique ou $\chi^2_{\text{calculé}}$	39
e. Le paramétrage de fin de test	39
f. Le test de Cramer : un test associé au Khi-carré	39
CHAPITRE II : RESULTATS.....	42
SECTION I : LE CHEF D'ENTREPRISE EN TANT QUE « CONTROLEUR »	44
I.1 Dépouillement graphique	44
I.2 Le tableau de score	47
I.3 Les tests statistiques	48
I.3.1 Calcul des effectifs observés ou effectifs réels	48
I.3.2 Détermination mathématique des effectifs théoriques	49
I.3.3 Calcul du χ^2 noté « $\chi^2_{\text{calculé}}$ »	49
I.3.4 Calcul du coefficient de Cramer	50
I.4 Interprétation des résultats.....	50
SECTION II : LA FORMALISATION DES PROCEDURES DE CONTROLES DANS LES ENTREPRISES DE PETITE TAILLE.....	51

<i>II.1 Traitement graphique.....</i>	51
<i>II.3 Les tests statistiques.....</i>	55
II.3.1 Calcul des effectifs observés ou effectifs réels.....	55
II.3.2 Calcul des effectifs théoriques.....	56
II.3.3 Calcul du χ^2 calculé	56
II.3.4 Calcul du V de Cramer	56
<i>II.4 Interprétation des résultats</i>	57
CHAPITRE III : DISCUSSIONS ET RECOMMANDATIONS.....	59
SECTION I : L'IMPORTANCE DU ROLE DU DIRIGEANT DANS LE SYSTEME DE CONTROLE SELON LA TAILLE DE L'ENTREPRISE.....	61
<i>I.1 Les raisons de l'intervention significative du Gérant d'une TPE et d'une PME de petite taille.....</i>	61
I.1.1 Les causes non volontaires.....	62
I.1.2 Les causes volontaires.....	62
<i>I.2 Evolution de la taille et diminution de l'emprise du Gérant/Dirigeant</i>	63
<i>I.3 La formation : un incontournable pour les Chefs d'entreprises</i>	65
I.3.1 Cas des TPE	65
I.3.1 Cas des deux autres catégories d'entreprises	67
SECTION II : « PROCEDURES ET CONTROLES » DANS LES ENTREPRISES AYANT MOINS DE 101 SALARIES	68
SECTION III : CONTROLE ET GESTION BUDGETAIRE.....	72
<i>III.1 Le budget : un outil de gestion souvent négligé par les chefs d'entreprises</i>	72
<i>III.2 Modèle de construction simplifié d'un budget prévisionnel pour une TPE.....</i>	74
III.2.1 La définition des objectifs et des stratégies.....	74
III.2.2 L'évaluation des recettes et des dépenses	75
<i>III.3 Simulation budgétaire</i>	76
SECTION IV : ANALYSE FINANCIERE ET CONTROLE PAR LES INDICATEURS	76
CONCLUSION GENERALE	82