

LISTE DES TABLEAUX

Tableau N°1 : Les différents niveaux de contrôle.....	11
Tableau N° 2 : Comparaison du contrôle de gestion traditionnel et renouvelé.....	16
Tableau N° 3 : Différenciation entre contrôle interne et contrôle de gestion.....	22
Tableau N°4 : Lien entre typologie de MINTZBERG et le rôle du contrôle de gestion.....	31
Tableau N°5 : Relation entre les types de centre de responsabilité et les variables maîtrisées.....	35
Tableau N°6 : La gestion des décisions dans les PME.....	64
Tableau N°7 : Récapitulation des caractéristiques des décisions.....	76

LISTE DES ABREVIATIONS

CDG	: Contrôleur de Gestion
DAF	: Directeur Administrative et Financier
DC	: Directeur Commerciale
DEA	: Diplôme d'Etudes Approfondies
DG	: Directeur Générale
DP	: Directeur de Production
GRH	: Gestion des Ressources Humaines
INSTAT	: Institut National de la Statistique
NIF	: Numéro d'Identification Fiscale
PME	: Petites et Moyennes Entreprises
ROI	: Return On Investissement
SI	: Système d'information
SWOT	: Strengths, Weaknesses, Oportunities, Threats
TPE	: Très Petites Entreprises

INTRODUCTION

Actuellement, le contrôle de gestion a été conçu pour gérer des grandes entreprises en croissance et innovatrices. Il est né de la conjonction d'au moins trois facteurs : la nécessité de diriger à distance les grandes entreprises, l'emprise croissante des raisonnements économiques exigeant une modélisation et des systèmes d'informations complexes, l'impératif d'anticipation face à la concurrence et à la taille des enjeux économiques.

Ce contrôle de gestion est donc inséparable de l'apparition des grandes organisations et de leur devenir. Le contrôle de gestion, d'origine nord-américaine ou « management control » est un processus par lequel les dirigeants de l'entreprise s'assurent que les moyens utilisés sont efficaces et efficaces pour atteindre les objectifs fixés¹.

D'après cette définition, le contrôle de gestion nécessite la fixation des objectifs et la vérification de l'utilisation minimale des moyens de production aide à prendre des décisions importantes au sein d'une entreprise.

Depuis quelques années, la conception du contrôle de gestion a connu une certaine évolution. Le contrôle de gestion est « le processus qui relie la stratégie et sa mise en œuvre en influençant les actions des membres de l'organisation »². C'est donc un ensemble de processus fédérateurs sur lesquels la direction s'appuie pour rendre la stratégie et la vie quotidienne cohérentes.

L'instabilité de l'environnement politique, économique et social a accru considérablement les différents niveaux d'incertitude en matière de gestion. Par conséquent, la réduction de l'incertitude est devenue un des points forts du contrôle de gestion, citons entre autre les problèmes d'information et de communication. Le contrôle de gestion s'occupe davantage de la création de valeur et du système d'information³.

En plus, toute organisation dispose d'un système d'information différent. Une entreprise pourra mieux gérer ses ressources si ses informations sont bonnes. Une entreprise doit disposer d'informations de qualité pour fonctionner d'une manière efficace et économique.

¹ BOUQUIN (H), *Les fondements du contrôle de gestion*, 1994, 127p

² BOUQUIN (H), *La comptabilité de gestion*, 1997, 128p.

³ BERLAND (N) in www.editions-performance.com/finance/mesure.htm

Une entreprise mal préparée à une croissance rapide mettra, en fin de compte, la qualité de ses services et sa santé financière en péril⁴.

En un mot, l'information est à la base du fonctionnement de toute organisation. Ces informations viennent de sources différentes. C'est pourquoi le contrôle de ses informations constitue un élément essentiel pour améliorer une action.

Ce contrôle ne peut être mis en œuvre sans le recours à un système d'information de gestion aidant à prendre une décision. Un tel système nécessite un support comptable cohérent et adapté. C'est le rôle assuré par la comptabilité analytique. Le souci majeur est de savoir : la méthode adaptée à l'entreprise mais avec ou sans méthode, un chef doit avoir un nombre limité de subordonnés directs pour leur coordination et leur contrôle effectifs.

Les transactions et les pratiques de gestion sont plus complexes que les risques qui en découlent. Le coût d'une erreur stratégique ainsi que la rapidité de ses conséquences sur l'entreprise ont augmenté. Les nouvelles technologies introduisent de nouveaux risques organisationnels. Les contrôles traditionnels sont mis de côté à la suite des changements organisationnels. La fraude continue d'être un problème pour plusieurs organisations.

De la gestion des risques organisationnels déborde l'aspect financier pour s'étendre à tous les aspects et à tous les niveaux de l'entreprise. Pour une gestion efficace des risques organisationnels, la direction a besoin d'un ensemble de processus de leur contrôle. Par conséquent, cet ensemble prévoit un contrôle stratégique tant sur les risques externes que les risques internes.

Trois grands types d'entreprises existent dans tous les pays : les entreprises privées à but lucratif, ensuite, les entreprises privées à but non-lucratif ou relevant de l'économie sociale et enfin les entreprises publiques.

De nos jours, les petites et moyennes entreprises (PME) jouent un rôle prépondérant dans la croissance de l'économie. Les gouvernements comptent sur elles. Ces entreprises sont des sources d'emploi dans de nombreux pays. Le développement de ces pays dépend beaucoup de ces firmes. La place des PME dans l'économie est en constante évolution. Est-ce le cas actuel de Madagascar ?

⁴ *WATERFIELD (C) et RAMSING systèmes d'information de gestion pour les institutions de micro finance. Guide pratique, GRET et CGAP ? 1998, 226p*

Les PME par leurs spécificités peuvent bénéficier de dispositifs adaptés à leurs besoins tels les contacts directs et la capacité d'innovation rapide mais compte tenu de l'influence de la mondialisation, les PME ont besoin de protection pour supporter la concurrence. Face à cette compétition accrue, la PME rencontre divers problèmes et contraintes devant lesquels elle ne dispose pas souvent de moyens pour réagir d'une manière rapide et adéquate.

Devant la globalisation aussi, les PME doivent supporter la concurrence. Pour ce faire, elles ont besoin d'un budget suffisant. Par ailleurs, le fondateur doit avoir un esprit d'innovation, de compatibilité et une conscience professionnelle. Malheureusement l'insuffisance d'information est souvent un obstacle à la réalisation de ces objectifs. Comment la surmonter ?

Un bon entrepreneur doit savoir anticiper à un besoin et trouver les moyens nécessaires pour les satisfaire. Les différents rouages de PME sont tellement solidaires que la prise de décision et le développement de l'entreprise doivent en tenir compte : plus la taille de l'entreprise s'abaisse, plus le rôle de l'entrepreneur est mis en valeur.

Le développement des PME doit être une des préoccupations des décideurs pour accroître le pourcentage de leurs chiffres d'affaires. Le développement de l'entreprise en dépend. Pour atteindre leur objectif, les dirigeants doivent être au courant de tout, d'où la nécessité de recueillir des informations contrôlées. Les PME sont accusées de ne pas avoir d'outils modernes pour contrôler les informations, en particulier le manque de contrôle de gestion. Comment combler ce manque ?

Le contrôle de gestion est un sujet très vaste. Son système s'articule autour de trois principales composantes à savoir le processus de contrôle, le système de contrôle et l'organisation en sens de responsabilité. En effet, nous avons choisi une partie pour notre étude : l'organisation. C'est dans cette organisation que se situe le contrôle de gestion.

Selon l'un des grands postulats fondateurs de la notion de contrôle de gestion, la décision étant fonction de l'information, il est essentiel d'améliorer l'information du « décideur ». Concrètement il s'agit de produire et de communiquer une information à jour, plus rapide, mieux présentée, plus « adéquate » aux besoins, à l'évolution des stratégies et aux situations de l'entreprise. Malheureusement, quand les informations sont prises par le décideur, il les tourne à son avantage personnel. Ce qui requiert l'explicitation de la décision de la théorie de la relation information-décision qui est à la base de l'idée de contrôle de gestion.

L'application du contrôle de gestion est une question toujours d'actualité pour les dirigeants des PME. En effet, dans le cadre du contrôle de gestion, le processus de prise de décision du dirigeant préconise-t-il essentiellement l'appui sur le système d'information? Cette question reformule notre problématique dans cette étude. De notre hypothèse principale découle la phrase suivante : l'existence du contrôle de gestion assure la bonne gestion d'une entreprise. Nos sous-hypothèses sont les suivantes :

1^{ère} hypothèse : le contrôle de gestion est un outil nécessaire dans une entreprise.

2^{ème} hypothèse : L'information peut aider le dirigeant à la prise de décision.

Cette étude vise donc à démontrer que le contrôle de gestion est un outil de vérification des informations pour les PME. Elle cherche à expliquer que le contrôle de gestion aide les dirigeants dans leur prise de décision comme un outil de management.

Nous sommes dans le monde de la gestion. Donc, pour mieux analyser la nécessité de cet outil de gestion aux dirigeants de l'entreprise, nous avons choisi le thème sur :

LE CONTROLE DE GESTION : SOURCE D'INFORMATION A LA PRISE DE DECISION POUR LES PME.

Notre étude concerne le cas des PME malgaches œuvrant dans le commerce, étant donné que ces entreprises sont petites mais constituent quant même des sources d'emploi.

Pour l'analyse de notre thème, notre ouvrage se divise en deux parties :

Dans la première partie, nous allons voir la recherche documentaire sur la place du contrôle de gestion dans une entité dont : les concepts de base du contrôle de gestion, ceci concerne d'abord le contrôle de gestion et la structure organisationnelle détaillée comme suit : la définition des auteurs, les différents niveaux, l'évolution, mission et rôle, et la place du contrôle de gestion dans l'organisation ; ensuite l'analyse du processus du contrôle de gestion qui serait par la suite étudiée au niveau du contrôle organisationnel et interne, concernant l'audit interne et surtout la place du contrôle de gestion dans le processus stratégique. Et enfin, nous verrons le contrôle de gestion comme une fonction de l'organisation de l'entreprise que nous étudierons en deux volets : d'une part, les structures organisationnelles de l'entreprise et la place du contrôleur de gestion et d'autre part les modifications organisationnelles et contrôle de gestion.

Dans la seconde partie, nous adopterons une attitude plus analyste en se tournant vers des études des cas. Nous concentrons notre étude plus précisément sur le contrôle de gestion et les PME malgaches, en évoquant: la méthodologie de recherche sur terrain et l'analyse des résultats. Nous avons opté pour le choix de trois entreprises en entreprenant des recueils des données qualitatives auprès des dirigeants afin de les analyser d'une manière détaillée par la suite. Et procédons à l'analyse de la situation des PME malgaches à partir des données recueillies auprès des trois entreprises choisies, et par conséquent nous pouvons aboutir à une opinion généralisée concernant le système de contrôle de gestion.

PREMIERE PARTIE
LA PLACE DU CONTROLE DE GESTION DANS UNE ENTITE

Avant d'aborder le cas des PME à Madagascar en matière de contrôle de gestion, il est primordial de faire comprendre le concept de la discipline de contrôle de gestion, ensuite de mettre l'accent sur les processus méthodologiques adoptés permettant d'analyser les situations de ces entreprises en termes de liaison entre utilisation de contrôle de gestion et développement de l'entreprise.

Le contrôle de gestion est à la fois une discipline des sciences de gestion et un métier. En tant que discipline, il repose sur des méthodes et, à ce titre, ce sont elles qui constituent l'essentiel du domaine. Mais aussi un métier avec des qualités spécifiques. Le terme contrôle recouvre deux aspects : la vérification et la maîtrise. Le contrôle de gestion repose sur un processus débutant par la fixation des objectifs que les responsables devront s'appliquer à réaliser.

Le contrôle de gestion est désormais une pratique courante dans de nombreuses organisations. Nous avons mis, en premier chapitre, les concepts de base du contrôle de gestion et, en second chapitre, le contrôle de gestion : une fonction de l'organisation de l'entreprise.

CHAPITRE I : CONCEPTS DE BASE DU CONTROLE DE GESTION

L'entreprise peut être considérée comme un système ou un tout intégré. Elle est commandée par des hommes qui fixent les objectifs à atteindre. Les hommes doivent disposer de système d'information de qualité : avoir un outil tel que le « contrôle de gestion ». L'information et sa gestion constituent un enjeu important pour l'entreprise. Ayant besoin d'une base, l'étude des concepts de base du contrôle de gestion et du système d'information est nécessaire. Elle permet de mieux comprendre leur environnement et leur utilité dans l'entreprise. Ce chapitre regroupe toutes les idées et les concepts sur le contrôle de gestion et l'information.

Nous avons mis en première section le contrôle de gestion et la structure organisationnelle et en seconde section, les processus du contrôle de gestion.

Section I : Contrôle de gestion et structure organisationnelle

Pour cerner la notion de contrôle de gestion, il faut d'abord essayer de définir et mettre l'accent sur son évolution, sa mission, son rôle et enfin ses concepts clés associés

1.1 Définition contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion est composé par deux mots : contrôle / gestion. Le contrôle veut dire maîtrise d'une situation et sa domination pour la mener vers un sens voulu. Et la gestion relève de l'utilisation d'une façon optimale des moyens rares mis à la disposition d'un responsable pour atteindre les objectifs fixés à l'avance. La fonction du contrôle de gestion peut être définie comme un ensemble de tâches permettant d'apprécier des résultats des centres gestion en fonction d'objectifs établis à l'avance.

Les auteurs spécialistes en gestion suivants définissent le contrôle de gestion comme suit :

Selon Anthony (1965) : le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation. En 1988, il a ajouté une autre définition : le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies. Le contrôle de gestion suppose l'existence des objectifs préalables que le manager est chargé de réaliser à travers l'action

d'autre individus tout en s'assurant la mise en œuvre de stratégies définies et l'utilisation des ressources de manière efficace et efficiente⁵.

Selon Burlaud (1998) : le contrôle de gestion est l'un des rouages essentiels de la régulation interne et du pilotage. Il a pour objectif de mettre sous tension les ressources humaines de l'organisation et de rendre cohérentes les activités des différents acteurs au sein de l'entreprise afin qu'elles concourent à la réalisation de l'objectif commun.⁶

Selon A. Khemakhem, le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité. A. Khemakhem insiste dans cette définition sur la flexibilité du contrôle de gestion pour tenir compte de spécificités de chaque entreprise et de chaque situation. Il met en exergue également sur la mobilité des énergies et des ressources pour atteindre les objectifs prévus de l'entité⁷.

Pour H. Bouquin, il appelle le contrôle de gestion comme dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes. Les managers qui sont chargés de définir la stratégie ont besoin de dispositifs et processus pour s'assurer que l'action quotidienne des individus est cohérente avec la stratégie. Donc, le contrôle de gestion est un régulateur des comportements⁸.

Selon Robert Teller : « Le contrôle de gestion peut se définir comme un processus d'aide à la décision permettant une intervention avant, pendant, et après l'action. C'est un système global d'information interne à l'entreprise qui permet la centralisation, la synthèse et l'interprétation de l'ensemble des données figurant les performances de chacune des activités ou fonction de l'entreprise. En outre le fait qu'il doit contribuer à la « reconfiguration » de l'entreprise, le contrôle de gestion remplit sa fonction d'interface, notamment en donnant des éléments d'arbitrage entre le référentiel interne et le marché ».

Il est d'usage de rappeler qu'en français, le mot « contrôle » fait souvent l'objet d'une interprétation erronée, très éloignée de l'acceptation anglo-saxonne dont elle provient et qui signifie « maîtrise » ou « pilotage ». De même que lorsque l'on conduit une voiture, lorsque

8 : Hervé ARNOUD : *le contrôle de gestion... en action*. Edition liaisons 2001

⁶ Dans « Découverte de la gestion » Cahiers français n°234, janvier, février 1998

⁷ Hervé ARNOUD : *le contrôle de gestion... en action*. Edition liaisons 2001

⁸ H. Bouquin. *Les fondements du contrôle de gestion*. Presse universitaire de France « Que sais-je ? » ; N°2892 ; Paris, 1994

l'on gouverne une entreprise, on doit la contrôler. Contrôler signifie donc, à la fois vérifier, surveiller, évaluer, maîtriser l'entité que l'on gouverne par rapport à son système organisationnel et par rapport à l'environnement.

1.2 Les différents niveaux de contrôle

Le système de contrôle de gestion est un système d'aide à la décision. Comme traditionnellement. Selon Anthony (1965) « on distingue trois niveaux de décisions dans l'entreprise : les décisions stratégiques, les décisions de gestion et les décisions opérationnelles »⁹, la question se pose de savoir si le contrôle de gestion couvre indifféremment l'ensemble des niveaux. Anthony distingue dans son ouvrage :

D'abord, *les décisions stratégiques*, ce sont celles prises par les dirigeants, elles ont une incidence plutôt globale, c'est-à-dire sur l'ensemble de l'entreprise et sur le long terme ;

Ensuite, *les décisions de gestion*, prise au niveau intermédiaire de la hiérarchie, ont une incidence plutôt partielle (sur une fonction, département, par exemple) et sur un horizon plutôt court, en conséquence, elles sont réversibles ;

Et enfin, *les décisions opérationnelles*, encore appelées d'exécution, elles font référence aux actes réalisés quotidiennement par les agents dans le cadre de moyens et objectifs fixés.

Geneviève CAUSSE (1999)¹⁰ peut tenter de caractériser les différents niveaux de contrôle. Comme l'indique le tableau ci-dessous, le système de contrôle de gestion doit assurer la liaison entre les trois niveaux.

⁹ Anthony R.N. *Planning and control systems. Framework for Analysis*, Havard University, 1965

¹⁰ CAUSSE, Geneviève, *chapitre introductif au contrôle de gestion dans le Manuel de gestion*, Editions Ellipses/AUF, 1999, p14

Tableau N°1 : Les différents niveaux de contrôle

Niveau de contrôle	Responsables concernés	Horizon	Nature du système	Outils	Référentiels
Décisions Stratégiques	Direction générale	Plusieurs années	Système : -d'aider à la décision -de planification -de communication	Plans	-Efficacité -Rentabilité -Niveau satisfaisant
Décisions de gestion	Directeurs de département, usine, zone ...	Une ou plusieurs années	Système de pilotage des centres de responsabilités	Programmes Budgets	-Efficacité -Efficience -Optimum
Décisions opérationnelles	Chef de service, équipe	Inférieur d'un an	Système de mobilisation des équipes	Normes, tableaux de bord, écarts	-Conformités aux règles, normes -Economie d'échelle (réduction des coûts)

Source : CAUSSE. Geneviève, chapitre introductif au contrôle de gestion dans le Manuel de gestion, Editions Ellipses/AUF, 1999, p 15

La configuration d'un système de contrôle de gestion va dépendre du poids donné à chaque niveau, des outils utilisés, des procédures, de la périodicité des contrôles, etc. quand à la valeur du système mis en place, elle sera fonction : par sa capacité à évoluer de manière à toujours répondre aux attentes de l'entreprise, par son aptitude à réguler chaque sous

système et d'assurer l'interface entre les sous systèmes, et du processus d'apprentissage qu'il engendre par l'accumulation d'une expérience aux cours du temps.

Pour ce qui concerne les différents types de contrôle, dans les entreprises à régulation fortement hiérarchique, les individus travaillent pour satisfaire aux directives du chef. Le contrôle hiérarchique effectué par le supérieur, qui a une connaissance directe du comportement de ses agents, se caractérise par sa simplicité et sa créativité. Dans les entreprises à régulation réglementaire, les individus travaillent dans le respect des règles et des procédures. Le contrôle qui en résulte est dit contrôle bureaucratique car il induit des comportements rigides, peu enclins à la créativité. Le respect des procédures est généralement vérifié par le service d'audit interne. La coordination par la recherche de consensus suppose un minimum de valeurs partagées. Ce type de régulation favorise d'ailleurs la création d'une culture commune et l'on parlera alors, de contrôle par la culture. Selon l'expression d'Ouchi, ou contrôle par la régulation sociale. Le contrôle considéré peut également être défini comme une absence de contrôle, dans le sens formel du terme. Le plus souvent, dans ce type d'entreprise, les salariés adhèrent au « code de conduite » puisqu'ils ont été recrutés non seulement en fonction de leurs compétences mais également en fonction de leur capacité d'intégration.

La décentralisation, basée sur l'autonomie des entités, va par contre introduire un esprit de compétition surtout si, dans un but de motivation, les entités sont considérées comme des centres de profit. Le calcul de la rentabilité comparée des centres permettra de les mettre en concurrence. On parlera alors de contrôle par le marché.

Le contrôle de gestion est alors considéré comme un système d'information utilisé par les décideurs, qui collecte, traite et diffuse de l'information provenant de l'intérieur de l'organisation ou directement de l'environnement. Le contrôleur de gestion est l'homme qui informe, conseille, facilite la gestion.

Le rôle du contrôle de gestion est d'aider les décideurs à effectuer leurs choix, mais aussi à comprendre le fonctionnement du système de pilotage qui relève de coopérations étroites entre ces deux acteurs. La mission du contrôle de gestion passe alors de celle d'expert en normes à celle d'animateur du processus d'apprentissage, qui produit et diffuse l'information. L'aide à la décision dans les systèmes de contrôle de gestion, peut être constatée au moins à deux niveaux distincts :

D'une part, un niveau informationnel : le contrôle de gestion peut en effet tenir le rôle de « conseiller du prince » qui consiste simplement à fournir des chiffres et des études aidant le décideur à justifier son choix.

D'autre part, un niveau cognitif : dans une vision plus engagée de la relation, le contrôle de gestion est « le fou du roi » qui aide le décideur à remettre en cause ses raisonnements, ses certitudes et ses hypothèses. Son rôle dans cette perspective est non seulement de fournir de l'information, mais aussi d'accompagner celle-ci le plus près possible de l'action, en interrogeant les possibles et impossibles du décideur à travers des chiffres, des rapports et études des échanges directs.

Le rôle initial du contrôle de gestion est un rôle de pilotage à partir des informations collectées dans l'entreprise, c'est à partir de cette base qu'il peut orienter vers des prévisions financières. Mais il est également possible aujourd'hui de voir que ce rôle a tendance à être modifié en fonction de la structure de l'organisation et de la hiérarchie de l'entreprise où se trouve le contrôle de gestion : ce dernier a autant de rôles différents qu'il existe d'organisations différentes.

Selon CAUSSE « L'organisation comporte deux aspects, d'une part la spécialisation, c'est-à-dire des entités comprenant des hommes, des machines, des capitaux, d'autre part, la coordination ou la régulation des organes entre eux et par rapport à l'environnement »¹¹. Les deux aspects, à savoir la structuration et la régulation, sont complémentaires, la division du travail nécessite des processus de régulation. Plus la spécialisation des tâches est grande plus la productivité est importante, mais plus les réactions des individus tendent à être différentes, et plus le besoin de coordination est grande. La spécialisation a généralement un effet négatif sur la motivation des gens, de même, selon le système de régulation, les individus seront plus ou moins motivés dans leur travail.

Dans les entreprises, on trouve généralement un système organisationnel combinant plusieurs types de régulateurs. D'après la théorie de CAPET. M., de CAUSSE G. et de MEUNIER J « selon la taille, l'activité, la personnalité du dirigeant, on trouvera des systèmes basés davantage sur une coordination par la hiérarchie, ou par les procédures, ou par la

¹¹ CAUSSE, Geneviève, *chapitre introductif au contrôle de gestion dans le Manuel de gestion*

participation et la recherche de consensus, ou par la décentralisation »¹². L'organisation basée sur la décentralisation est considérée comme la plus motivante, c'est celle qui accorde le plus d'autonomie aux individus. Parmi les déterminations du système de régulation, il ne faut pas négliger la culture propre à l'entreprise et la culture du pays. Bollinger D, et Hosstede G disait (1987) « selon le pays, on trouvera des organisations dont la régulation dominante est la hiérarchie ou la recherche de consensus, ou les procédures »¹³.

La décentralisation est le principe d'organisation généralement affichée par les entreprises dans tous les pays du monde, mais il s'agit d'une décentralisation souvent assez limitée. Les dirigeants des entreprises d'une certaine taille, par obligation, délèguent une partie de leur pouvoir mais souvent dans des domaines bien balisés et contrôlés. La décentralisation est très difficile à mettre en place car non seulement, elle se traduit par une perte de pouvoir, mais elle entraîne un mode de fonctionnement différent. Le contrôle de l'efficacité et de l'efficience ne se justifie donc pleinement que si dans l'entreprise, il existe un minimum de décentralisation. La structure organisationnelle a donc une incidence importante sur le système de contrôle.

1.3 Evolution du concept contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience dans l'accomplissement des buts organisationnels. La conception du contrôle de gestion a évolué dans le temps. Alors, le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent les autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies. Cependant, l'aspect humain tient une place importante dans la pratique du contrôle de gestion pour des raisons suivantes :

Premièrement il n'y a pas de contrôle sans un minimum d'adhésion des individus, et deuxièmement le contrôle de gestion fait appel aux objectifs et mesures de performances qui mettent en jeu des caractéristiques essentielles du comportement de l'homme,

A cet effet, les modalités du contrôle exigent le développement du contrôle social qui est un des éléments des systèmes de gestion.

¹² CAPET M., CAUSSE G., MEUNIER J., *Diagnostic, Organisation, Planification de l'Entreprise*, Editions Ecomica, 1983 et 1986

¹³ Bollinger D, et Hosstede G., *Les différences culturelles dans le management*, les éditions d'organisation, 1987

Le terme de contrôle de gestion a connu la même évolution que celle de la comptabilité de gestion, autrement dit, on ne peut pas effectuer un contrôle de gestion sans la maîtrise de la comptabilité de gestion. Cette notion de contrôle est née avec la révolution industrielle, elle est imposée dans l'entreprise lors de l'application de la division du travail et de la répartition de tâches. La mise en place systématique d'un système de contrôle des activités de chaque fonction s'est avérée indispensable pour piloter l'entreprise à atteindre les objectifs prévus.

Dans sa forme initiale, le contrôle de gestion a un caractère quantitatif basé sur le contrôle budgétaire, la comptabilité analytique et le reporting. Ce modèle a été adopté par les entreprises américaines (Dupont de Nemours, General Motors), européennes et internationales. Ses principales caractéristiques peuvent être résumées comme suit :

La mesure financière de la performance qui utilise des ratios ROI (return on investment) en contrôle de gestion trouve son origine chez Dupont de Nemours et General Motors. Le ROI rapproche le résultat d'exploitation de la valeur des actifs utilisés et constitue en fait une expression de la rentabilité des capitaux engagés. Ce ratio est décomposé en plusieurs ratios pour démontrer que la performance dépend à la fois du niveau de résultat et de la rotation des capitaux. Dans l'esprit des modèles classiques de contrôle de gestion, toute décision doit être prise sur la base de ce ratio, on définit un taux de rejet en deçà duquel aucun projet d'investissement n'est retenu et on définit un taux minimal qui permet d'évaluer la performance de différentes centres de responsabilité¹⁴.

Existence de centres de responsabilité pour que les objectifs de l'organisation soient atteints à travers l'action des unités décentralisées. Il convient non pas d'exercer un contrôle tatillon de leurs tâches quotidiennes mais de leur déléguer l'autorité de gestion nécessaire sous la forme d'objectifs précis.

La nécessité de la planification nécessite d'identifier les différents horizons. Un objectif à long terme pour les objectifs stratégiques, un horizon à moyen terme pour l'identification des moyens à mettre en œuvre et la définition des objectifs plus tactique, enfin un horizon à court terme pour la planification des actions concrètes dans le cadre de la préparation du budget annuel.

¹⁴ ARNOUD Hervé ; « Le contrôle de gestion... en action » ; , édition Liaisons 2001, p115. Elles sont invitées à prendre toutes mesures appropriées, y compris des licenciements importants, en vue de respecter la norme

La boucle de contrôle par un système de pilotage autorégulé qui s'articule autour de trois phases : la prévision qui débouche sur la planification des objectifs et des moyens ; les réalisations mesurées par des intervalles réguliers, et confrontées à la prévision afin de mettre en évidence des écarts ; et les mesures correctives qui découlent de l'analyse des écarts.

Au milieu de la décennie 80, une nouvelle approche cybernétique du contrôle de gestion vient d'apparaître qu'Hugues BOISVERT qualifie de « contrôle de gestion renouvelé »¹⁵. Elle tente de dépasser les limites de l'approche traditionnelle. Elle propose de passer du contrôle de gestion par l'amont au contrôle de gestion par l'aval et du coût de revient classique au coût de revient par activité. Les objectifs et les outils d'analyse sont à la fois quantitatifs et qualitatifs. Aussi, le contrôle de gestion implique une complémentarité permanente entre gestion stratégique et gestion opérationnelle. Le tableau ci-dessous nous donne une comparaison entre les deux modèles de contrôle de gestion.

Tableau N° 2 : Comparaison du contrôle de gestion traditionnel et renouvelé

Contrôle de gestion traditionnel	Contrôle de gestion renouvelé
<ul style="list-style-type: none"> · Surveiller · Programmer · A posteriori · Passif · Méfiance · Exécutants · Subalternes · Directif · Flux descendant · Indicateurs financiers · Normes internes · Système fermé · Plus opérationnel · Activité de transformation 	<ul style="list-style-type: none"> · Motiver · Orienter · A priori · Actif · Confiance · Décideurs · Collègues · Participatif · Flux ascendant · Indicateurs physiques · Cibles externes · Système ouvert · Plus stratégique · Activité de cycle de vie

Source : BOISVERT Hugues *Le renouvellement de la comptabilité de Gestion, Gestion op.* 1989 P.155.

¹⁵ BOISVERT Hugues ; *Le renouvellement de la comptabilité de Gestion, Gestion op. Cit.* 1989 P.155.

1. 4 Mission et rôle du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a pour mission de définir les finalités et les objectifs généraux de l'entreprise à long terme d'une part, et d'autre part la stratégie à adopter pour orienter la gestion vers la réalisation des objectifs fixés dans les meilleurs délais et au moindre coût et avec une qualité maximale conformément aux prévisions. Le contrôle de gestion doit assurer plusieurs tâches : la prévision, le conseil, le contrôle, et la mise au point des procédures c'est-à-dire :

Au niveau de la prévision : le contrôle de gestion doit d'abord, élaborer les objectifs, ensuite, définir les moyens permettant de les atteindre, enfin et surtout préparer des plans de rechange en cas d'échec des plans établis à l'avance. De même, le contrôle de gestion doit s'assurer de la compatibilité de budgets émanant des différents services.

Au niveau du conseil : le contrôle de gestion doit fournir aux différents centres de responsabilité des informations nécessaires à la mise en œuvre d'un ensemble de moyens permettant d'améliorer leur gestion.

Au niveau de contrôle : le contrôle de gestion doit déterminer les responsabilités et assurer le suivi permanent de l'activité de l'entreprise en gardant la compatibilité entre eux par le biais de tableau de bord.

Au niveau de la mise au point des procédures : la mission de contrôle de gestion consiste à élaborer les indicateurs et les uniformiser pour que la comparaison de l'entreprise avec son environnement soit homogène.

Le contrôle de gestion repose sur des structures et des responsabilités déléguées. Traditionnellement, depuis son apparition, le contrôle de gestion « régit » les relations entre un supérieur et un subordonné, et s'applique donc à la structure organisationnelle verticale classique des entreprises. Les principes fondateurs du contrôle de gestion et de la *responsability accounting* se comprennent généralement dans une logique hiérarchique verticale : *principe de délégation* qui octroie au subordonné latitude et pouvoir décisionnels assortis de ressources (moyens), en contrepartie de son engagement à atteindre des objectifs négociés avec son supérieur.

Le principe de contrôlabilité qui « garantit » au subordonné mandaté qu'il ne sera évalué par son supérieur que sur les éléments dont il a la maîtrise

Le principe « gigogne » de responsabilité qui matérialise précisément « l’emboîtement » des différents niveaux hiérarchiques dans la structure.

Cependant, petit à petit, en particulier dans les vingt dernières années, les structures des entreprises ont évolué pour permettre à celles-ci de répondre aux défis nouveaux de la concurrence et à la nécessité de gérer la performance par une meilleure coordination horizontale. Les principes du contrôle de gestion traditionnel se voient ainsi partiellement remis en cause ou doivent du moins s’adapter aux besoins du management de la performance.

La responsabilité « individuelle » des centres se mue en responsabilité partagée, parfois collective, contraire à l’autonomie de chaque centre. Les critères exclusivement financiers et économiques de la performance sont complétés par des critères plus qualitatifs et à plus long terme. Le contrôle de gestion et la formalisation de l’organisation en particulier concernant les délais et la qualité. Les structures verticales se transforment ou se doublent de structures transversales, décloisonnées, horizontales, la gestion de la performance, au-delà de la traditionnelle gestion de la relation hiérarchique, devient gestion des processus ou gestion par projets.

Selon MINTZBERG¹⁶, l’organisation peut être définie comme un ensemble de moyens structurés, coordonnés et finalisés. Elle s’appuie sur la structure mise en place, la répartition des pouvoirs, des systèmes d’information et des processus décisionnels. La formalisation de l’organisation est le degré de précision dans la description des différents éléments de l’organisation. Le contrôle de gestion et la structure de l’entreprise forment un tout. Les procédures sont basées sur le découpage organisationnel et s’inscrivent au sein des mécanismes de coordination. Leur dépendance mutuelle est un levier de performance organisationnel.

Le contrôle de gestion n’est pas neutre face à l’organisation : la mise en place d’un système évolué de contrôle de gestion engendre des dispositifs formalisés de coordination et d’évaluation. Cette démarche peut augmenter la centralisation et gêner la réactivité des services décentralisés.

La standardisation et la centralisation de ces procédures peuvent, de même, nuire à la motivation. Pour permettre d’assurer au mieux l’efficacité organisationnelle, le système de

¹⁶ MINTZBERG *Le Management : voyage au centre des organisations, les éditions d’organisation, 1990, 570p*

contrôle de gestion doit être en adéquation avec les autres éléments de la structure. Il doit répondre sans excès ni simplisme au niveau de complexité de la structure.

Ainsi, les objectifs et les utilisateurs du contrôle de gestion ne sont pas les mêmes si l'entreprise est centralisée ou décentralisée. La répartition des pouvoirs et le degré d'autoritarisme sont des fonctions clefs du volume et de la qualité des informations qui circulent entre le sommet stratégique et la base et entre les services. « L'autoritarisme exploiteur favorise les communications descendantes qui sont accueillies avec une certaine méfiance par les subordonnés, pour un retour d'information déformé ». Les modes de coordination informelle peuvent venir perturber l'efficacité du système.

Le centre de profit est un service qui a un niveau de délégation et d'autonomie réel. Son objectif est souvent qualifié de Bottom line : toute forme de marge ou de résultat le plus approprié par rapport aux éléments maîtrisés du centre. Le contrôle s'effectue par le compte de résultat, les coûts standards et les prix de cession internes. Les centres de profit ont une maîtrise des coûts et du Chiffre d'Affaires : on parle de centre de responsabilité et de délégation. Ils ont une influence sur tout le compte de résultat. Ceux qui ont une influence sur des éléments d'actifs, et, donc, une influence sur le bilan, sont des centres d'investissement. Ces éléments du bilan sont : stocks, immobilisations, créances client. Pour être centre d'investissement, il faut d'abord être centre de profit : il faut maîtriser un élément d'actif en retour du profit.

Il s'agit de démontrer l'impact sur les éléments, tels que le climat de l'organisation, la satisfaction des besoins des individus, les relations interpersonnelles, ont un effet sur le fonctionnement des organisations.

L'organisation des activités au sein de la structure en poste de travail qui se présente comme suit : pour assurer par exemple la sécurité aérienne des passagers à bord des avions, de nombreux postes de production sont répartis dans les aéroports, regroupant un ensemble d'activités diverses.

1. 5 Place du contrôle de gestion dans la structure organisationnelle

Le contrôle de gestion occupe un poste de relais¹⁷. En effet, il doit donner à la direction, les informations qui lui sont nécessaires et fournit aux responsables de services les moyens de surmonter les difficultés et de maîtriser leur évolution. Son rôle est en particulier décisif dans les grandes entreprises. Pour survivre, ces entreprises ont du adopter des méthodes de gestion décentralisées parce qu'elles permettent une plus grande participation des cadres à la prise de décision. Ainsi le contrôle de gestion a un rôle important à jouer dans la satisfaction du besoin de participation à la gestion qui se manifeste au sein des entreprises.

La fonction du contrôle de gestion doit- elle être sous forme d'un service distinct ? La réponse dépend de la taille de l'entreprise. Une petite entreprise comme les PME n'a pas forcément disposé des moyens d'un tel service. Elle dépend aussi du mode de l'organisation adopté : décentralisation ou pas.

Dans un organigramme, le contrôle de gestion peut être rattaché à une direction fonctionnelle autrement dit aux services suivants : tels administratifs, comptable et financier.

Les services mentionnés se préoccupent souvent de régler le court terme, d'où la vision à court terme de la tâche du contrôleur de gestion.

Section II : Processus du contrôle de gestion

Dans cette section, on va traiter certaines notions liées à la discipline du contrôle de gestion, dont on trouve le contrôle organisationnel, le contrôle interne et l'audit interne.

Le contrôle de gestion est un processus qui passe par des phases qui simplifient ses tâches pour piloter l'organisation. L'étape suivante est celle de la mesure des résultats partiels de l'action et de l'explication des niveaux de performance atteints, ainsi que l'identification des mesures correctives nécessaires.

Le contrôle de gestion aide à prévoir les effets de décisions, à mesurer et à interpréter leurs résultats, à anticiper les résultats futurs.

¹⁷ Sidi Mohamed nounou ABD DAYEM ; *Contrôle de gestion cas de la société de construction et de gestion immobilière* ; Université de Nouakchott, Mauritanie - Maîtrise en gestion ; 2010.

2.1 Le contrôle organisationnel

Le contrôle organisationnel cherche à améliorer les règles et procédures qui structurent les décisions et auxquelles les décideurs se réfèrent pour déterminer leurs comportements. Son domaine est très vaste et englobe les systèmes décisionnels et informationnels. Il ne se limite pas au seul contrôle technique. Donc le contrôle organisationnel doit assurer, en temps réel, le suivi et la qualité des processus décisionnels. Ainsi, le contrôle organisationnel interne concerne tous les niveaux de l'organisation (fonctionnelle et opérationnelle) et vise à ce que les actions individuelles et collectives soient en convergence avec les objectifs assignés. Il utilise les méthodes suivantes : d'abord la planification c'est-à-dire planifier une procédure à suivre pour la réalisation, puis, la fixation des règles et des procédures, enfin, l'évaluation des résultats et de la performance.

2.2 Le contrôle interne

Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde de patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci¹⁸. Une analyse comparative à partir du tableau qui suit permet de cerner les deux types de contrôle.

¹⁸ *Ordre des experts-comptables et comptables agréés (OECCA), 1977.*

Tableau N° 3 : Différenciation entre contrôle interne et contrôle de gestion

	Contrôle interne	Contrôle de gestion
Leur nature	Un ensemble de sécurités	Un ensemble de procédures et de méthodes permettant de suivre, d'analyser et de corriger la gestion de l'entreprise.
Leurs objectifs	Pour maîtriser le fonctionnement de l'entreprise : · Protection du patrimoine · Qualité de l'information · Amélioration des performances · Application des instructions de direction	· Concevoir le circuit d'information pour faciliter sa circulation · Vérifier si les objectifs fixés sont atteints · Synthétiser l'ensemble des résultats permettant une vue globale de la situation
Leurs manifestations	Organisation et mise en place de la procédure	· Budgets : élaboration · Etats budgétaires par centre de coût ou de profit · Production/suivi de l'analyse des résultats.

Source : J. Consulting, « outils et techniques de contrôle de gestion », Décembre 1986, p.12.

2.3 Audit interne

L'audit interne est une activité autonome d'expertise, assistant le management pour le contrôle de l'ensemble de ses activités. L'audit doit permettre un avis sur l'efficacité des moyens de contrôle à la disposition des dirigeants. Il doit permettre de mesurer et améliorer la

fiabilité des systèmes d'information comptable et financière existant ; et de mettre en place des systèmes efficaces de contrôle de tous les domaines de l'entreprise.

2.4 Place du contrôle de gestion dans le processus stratégique

Le mode de fonctionnement de l'entreprise servant de référence au processus de contrôle de gestion montre que le souci de l'interconnexion entre la planification stratégique et la planification opérationnelle est bien présent. Toutefois, il n'est plus adapté à un environnement complexe. Par ailleurs, des démarches stratégiques nouvelles obligent à imaginer de nouvelles formes de contrôle de gestion stratégique.

Le plan stratégique est établi à l'issue d'une confrontation entre les caractéristiques de l'environnement et le diagnostic des forces et faiblesses de l'entreprise en termes de compétences, de potentiel humain, technique et financier.

Le plan opérationnel se présente sous forme d'un résultat prévisionnel à un horizon de 2 à 5 ans. Il est global, mais pour l'établir, des informations chiffrées ont été établies par fonction. Il servira de base à l'élaboration de budgets annuels. C'est par le plan opérationnel que les orientations stratégiques seront traduites en programmes d'actions réparties dans l'espace et dans le temps.

Le contrôle budgétaire qui est, ensuite, exercé permet de s'assurer que les actions réalisées ont bien été conformes aux choix effectués en amont, notamment aux orientations stratégiques.

Si le contrôle d'efficacité et le contrôle d'efficience ont toujours lieu d'exister, dans un univers changeant, il faut, d'une part, tenir compte du fait que les référentiels peuvent changer, d'autre part introduire d'autres contrôles. En effet, les choix effectués à un moment donné peuvent ne plus être valables parce que les moyens mis en œuvre pour atteindre les objectifs ne sont plus pertinents et parce que les modèles de liaison ressources- finalité ne sont plus cohérents.

Les processus du contrôle de gestion sont :

2.4.1 La mise en place de tableaux de bords

Il ressort de plusieurs études, que plus de 70% des dirigeants de PME n'ont pas d'outil de pilotage de leur entreprise. Ils sont même 90% à naviguer à vue dans les très petites entreprises « TPE ». Or, dans un environnement où les mutations ne font que s'accélérer, conduire sans tableau de bord devient chaque jour plus dangereux. Il est donc vital pour les entreprises de développer leur capacité à identifier les changements et les leviers à actionner.

2.4.2 Le tableau de bord de trésorerie

Toute entreprise doit disposer en permanence des ressources suffisantes pour remplir ses engagements financiers. A défaut, elle serait déclarée en cessation de paiement. La trésorerie est donc un domaine très sensible, qu'il faut gérer de façon quotidienne, avec quelques outils simples. Gérer sa trésorerie, c'est être en permanence en prise directe avec les flux réels et prévisionnels, entrants et sortants, et avec ses banques, pour pouvoir effectuer rapidement les ajustements nécessaires. C'est avant tout anticiper.

2.4.3 Le tableau de bord de gestion

Depuis très longtemps, déjà, les gestionnaires des entreprises ont dotés de tableau de bord pour suivre au plus près les résultats. D'essence largement comptable, il s'agit principalement de suivre, chaque mois, la chaîne des soldes intermédiaires de gestion jusqu'au résultat net.

2.4.4 Le tableau de bord prospectif

Depuis une dizaine d'années, un grand nombre d'entreprises performantes ont réussi à mettre en place un système de mesures qui constitue désormais une pièce maîtresse du pilotage de leur stratégie¹⁹. Ce nouveau tableau de bord constitue par une triple orientation:

D'abord vers le futur : il reflète autant les performances à venir que les performances passées ;

Ensuite vers l'équilibré : il couvre tous les domaines de l'entreprise et relie les mesures par des relations de cause à effet ;

¹⁹ Sanita SANAA ; Contrôle de gestion de l'Office Cherifien des Phosphates ; Ecole supérieure de commerce et d'administration des affaires ; 2008.

Et enfin, vers la communicabilité: il sert à véhiculer auprès de tous une même vision du futur de l'entreprise.

2.4.5 Implantation du contrôle de gestion dans l'entreprise

Le contrôle de gestion contribue aux performances de l'entreprise à travers un processus complexe. Au départ le contrôle de gestion doit répondre aux objectifs économiques de l'entreprise (rentabilité, survie, etc.) ce qui l'oblige à répondre aux questions telles que :

- quelles sont les compétences à acquérir ?
- quelles sont les technologies à maîtriser ?
- quelles sont les stratégies à étudier et à choisir ?

Une fois le choix fait, pour mettre en œuvre la stratégie retenue, il faut adapter une structuration des responsabilités opérationnelles et il faut mettre en valeur le potentiel humain disponible.

Toutefois le contrôle de gestion doit s'adapter à certaines caractéristiques telles que l'histoire, son identité, sa culture et sa philosophie de gestion qui ensemble détermine le style de direction de l'entreprise. Ainsi on relève que le contrôle de gestion s'intègre dans l'entreprise en s'adaptant aussi bien aux apparences formelles qu'aux réalités informelles.

C'est pourquoi il doit toujours se mettre en place avec la collaboration des responsables opérationnels qui vont animer les trois (3) composantes principales du contrôle de gestion que sont le processus de contrôle, le système de contrôle et l'organisation en centre de responsabilité.

Le processus est le cœur et la finalité du contrôle de gestion. Il est le point de fusion entre le contrôle de gestion et la gestion de l'entreprise. En effet selon les orientations de la direction générale, les responsables opérationnels décident, agissent et interprètent les résultats partiels, décident à nouveau, agissent encore. Le contrôle de gestion les aide à prévoir les effets de leurs décisions, à mesurer et à interpréter leurs résultats, et à anticiper les résultats futurs. Les étapes du processus du contrôle de gestion sont :

a) Planification

Le point de départ du processus est une planification au cours de laquelle on définit les objectifs à long terme, puis on les traduit en actes opérationnels à travers les politiques de commercialisation, d'investissement, de gestion des ressources humaines (GRH) et de gestion financière. Dans cette phase il faut définir opérationnellement une stratégie :

Premièrement, choix des couples produit/marchés.

Deuxièmement, investissement et désinvestissement.

Troisièmement, organisation et gestion des ressources humaines (GRH).

Quatrièmement, adaptation de l'outil de production.

Et cinquièmement, financement (plan).

b) Budgétisation

La phase budgétaire commence à partir de cette politique à moyen terme par la fixation des objectifs induits à court terme, qui découlent des programmes d'action à moyen terme, mais tiennent aussi compte des contraintes et des plans d'action décidés pour l'année à venir. L'essentiel de cette phase est dans la définition, la coordination et l'approbation des plans d'action de l'entreprise. C'est le stade de la mise en œuvre : de la commercialisation, de la production, de l'achat, de ressources humaines, de financement et investissement, ensuite évaluation des résultats futurs, puis, vérification de l'utilisation des moyens par rapport au plan de résultats, enfin, modification de l'exécution et les plans d'action.

c) Action et suivi des réalisations

La phase primordiale qui suit la budgétisation est celle de l'action ou de l'exécution des plans d'action, leur traduction en faits pour atteindre l'objectif fixé. Il s'agit d'atteindre les objectifs : en traduisant les faits en plans d'action, ensuite, en évaluant les résultats futurs, puis, en vérifiant l'utilisation des moyens par rapport au plan de résultats, et enfin, en modifiant les exécutions et les plans d'action.

L'étape suivante est celle de la mesure des résultats partiels de l'action et de l'explication des niveaux de performance atteints, ainsi que l'identification des mesures correctives nécessaires. Le processus de contrôle est donc indissociable de la gestion de l'entreprise. Il aide à la formalisation des phases d'activité en insistant sur l'aménagement des moments de réflexion/prévision qui permettent de choisir les meilleurs plans d'action.

Cependant, il faut souligner que le processus de contrôle est mis en œuvre dans le cadre d'un système de contrôle. La construction d'un système d'orientation de l'action et de la prise de décision se fait grâce à l'utilisation d'outils divers parmi lesquels, le système budgétaire occupe la place la plus prépondérante, mais on se gardera d'identifier un système de contrôle de gestion au système budgétaire. En effet, le système de contrôle de gestion correspond d'une part à toute la logistique technique et d'autre part à l'organisation administrative qui permet au processus de se dérouler dans les meilleures conditions possibles d'information et de rapidité.

Ce chapitre nous a permis de voir une vue générale sur les processus du contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion est un ensemble de moyen destinés à aider les dirigeants pour la maîtrise de leur gestion pour atteindre les objectifs fixés. Il utilise des techniques adaptées à chaque entreprise. Décider, c'est faire un choix. Dans l'entreprise, plusieurs variables participent à la sélection. C'est le chef d'entreprise qui détermine la destinée de l'entreprise.

Le contrôle de gestion est un système d'information qui s'est construit par étapes sur l'organisation interne de l'entreprise. Le chapitre suivant évoque la relation entre le contrôle de gestion et l'organisation de l'entreprise.

CHAPITRE II : CONTROLE DE GESTION : UNE FONCTION DE L'ORGANISATION DE L'ENTREPRISE

L'organisation de l'entreprise étudie la manière d'utiliser au mieux les ressources de l'entreprise pour atteindre un objectif compte tenu des contraintes internes et externes. Il s'agit d'analyser l'entreprise, son fonctionnement et son environnement, d'étudier les outils et les techniques concernant l'organisation.

Une organisation idéale et universelle n'existe pas. Une organisation dépend de l'activité, de la dimension, des moyens dont l'entreprise dispose et de l'environnement dans lequel elle travaille. C'est à partir de cette organisation que se structure la gestion interne de l'entreprise.

Nous axons notre recherche sur l'organisation de l'entreprise. Nous ne pouvons pas étudier le contrôle de gestion sans développer l'organisation interne de l'entreprise. Nous dégageons dans une première section les différentes structures que peut avoir une entreprise et la place du contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion peut agir sur l'organisation ou vice-versa. Quelle que soit la structure retenue, la mise en place d'un contrôle de gestion doit être précédée d'une réflexion du mode d'organisation. Nous détaillons dans une deuxième section les modifications organisationnelles et le contrôle de gestion. Dans une troisième section, nous évoquons la relation entre le contrôle de gestion et les PME.

Section I : structures organisationnelles de l'entreprise et place du contrôleur de gestion

Une organisation est un groupement de personnes poursuivant un objectif général. L'entreprise est une organisation de taille variable mais durable, grâce à la mise en place indispensable d'un ensemble de moyens permanents appelés « structure ».

Représenter la structure grâce à un schéma ou organigramme, c'est mettre en évidence les tâches de direction. Il y a autant d'organigrammes de structures que d'entreprises, bien que la taille influence nettement les choix. La structure fonctionnelle correspond à un découpage de l'entreprise en grandes tâches (achat, production, vente, entretien, accueil). La structure par

département ou par produit consiste à décomposer l'entreprise en départements responsables d'un produit ou d'un service ou d'une famille de produits ou services. La structure géographique vise à diviser un pays ou le monde entier en zones géographiques. Dans les très grandes entreprises ou les groupes internationaux, nous trouvons des structures souvent complexes appelées matricielles ou multidimensionnelles parce qu'elles divisent le travail en fonction de plusieurs critères simultanément²⁰.

La division du travail entre les agents d'une unité les conduit à assumer des fonctions précises et différenciées. Cette division est fonction des options d'organisation choisies. Aussi, il faut structurer l'analyse descriptive et la critique de la répartition des fonctions actuelles et guide le choix des recommandations optimales en la matière. Le choix dépend des circonstances et des objectifs visés. Plusieurs formes de polyvalence et de spécialisation sont distinguées : la polyvalence décousue du poste chargé de tâches différentes de niveaux techniques peu élevés (secrétaires...), la polyvalence cohérente du poste chargé d'un ensemble de tâches cohérentes et techniques (gestionnaires d'un portefeuille d'affaires ...), la spécialisation répétitive du poste chargé d'un faible nombre d'opération répétitives (ouvrier sur une chaîne de fabrication ...) , la spécialisation experte du responsable des travaux complexes (spécialiste d'un domaine limité ...) généralement à forte valeur ajoutée²¹.

La diversité des entreprises est grande, elle porte sur des multiples aspects. L'attention se focalise sur le changement. On ne compte plus, dans les entreprises comme dans les administrations, les structures d'organisation qui n'ont jamais réellement vécu... Les trois niveaux de la résistance au changement sont: l'individu, le groupe et l'organisation.

MINTZBERG (1990)²²amis en évidence une représentation astucieuse qui symbolise les caractéristiques communes à toutes les structures. Les six éléments de base définis sont constitués d'un centre opérationnel, d'un sommet stratégique, d'une ligne hiérarchique, d'une technostructure, des fonctions de support logistique et d'idéologie.

Un centre opérationnel est chargé d'assurer le travail de production des biens et services. Un sommet stratégique a pour fonction de faire en sorte que l'organisation remplisse efficacement sa mission. Une ligne hiérarchique est une ligne d'autorité unique allant de haut

²⁰ BONTOUX et al. *Gestion : Entreprise hôtelière, comptabilité, informatique, tome 1*, édition BPI 1990, 295p

²¹ LEMAITRE et MADERS *100 fiches-outils : Améliorer l'organisation administrative*, édition d'organisation, 1989, 224p

²² MINTZBERG *Le management : voyage au centre des organisations*, les éditions d'organisation, 1990, 570p

en bas du directeur vers les employés. Une technostucture a pour objectif de standardiser les procédures en vue de rendre plus efficace le travail des membres de l'organisation. Des fonctions de support logistique sont des unités ayant des tâches spécifiques. Ces fonctions découlent de la volonté des entreprises à maîtriser un maximum d'activités même marginales (réduction de l'incertitude et contrôle par l'entreprise de ses propres affaires). Une idéologie se nourrit des traditions et des croyances d'une organisation et c'est ce qui la distingue d'une autre et ce qui insuffle une certaine existence à travers le squelette de sa structure.

A partir de son étude, MINTZBERG déduit qu'il existe cinq formes de configurations structurelles parmi lesquelles on peut classer toutes les organisations. Chaque forme se distingue par le type de contexte dans lequel elle est envisageable, mais aussi par des différences fondamentales dans le style de contrôle qui s'y exerce et dans la nature et la localisation des pouvoirs des cinq catégories d'acteurs.

De par ses spécificités, chaque structure n'est pas adaptée pour recevoir un contrôle de gestion de la même façon. Le contrôle de gestion s'avérera alors plus ou moins performant pour l'organisation qui le met en place.

Le tableau suivant propose la classification du contrôle selon le type d'organisation.

Tableau N°4 – Lien entre typologie de MINTZBERG et le rôle du contrôle de gestion

Types d'organisation	Rôle probable du contrôle de gestion
Structure simple (PME en réseau)	Ne sert pas à déléguer, outil de gestion prévisionnel à l'usage du dirigeant. Le contrôleur est polyvalent, s'il existe.
Bureaucratie mécaniste (administration, entreprises publiques caricaturales)	Rôle de gestion prévisionnelle notamment vers les fonctionnels. Vérification de la conformité. Marginalité et technocratique.
Bureaucratie professionnelle (hôpital, université)	En général, à nouveau peu de rôles dans l'animation : problème de légitimité, de compréhension mutuelle. Mais sa situation dépend de la répartition du pouvoir entre les opérations et les fonctionnels administratifs, et du talent du contrôleur pour faire comprendre les processus transversaux.
Structure divisionnelle (grandes entreprises diversifiées)	Rôle fondamental, cette structure repose sur la délégation en objectifs-moyens que permet le processus de contrôle de gestion, inventé dans sa forme actuelle en même temps que cette structure par produits et marchés.
Adhocratie (gestion par projets)	Rôle fondamental de délégation et suivi dans les projets. Mais il a des concurrents pour la coordination surtout si le contrôle est très comptable et que le contrôleur s'isole

Source : BOUQUIN : le contrôle de gestion en milieu ou en situation spécifique 2006 in www.crefice.dauphine.fr

Même s'il y a plusieurs d'organisation, ils sont regroupés en trois grandes catégories : organisation par fonction, par opération et matricielle. Dans les structures classiques et de petites tailles, le contrôleur de gestion est très souvent rattaché à la direction générale ou à la direction financière ou autre positionnement.

L'organisation sur le plan formel, va permettre de définir les tâches à accomplir, de les regrouper, d'établir des liens d'autorité, de coopération et d'informations qui permettront aux responsables des disposer d'expertises complémentaires.

L'engagement du dirigeant s'occupe de l'élaboration que du suivi du plan. Au fur et à mesure de la croissance de l'entreprise, l'appréhension d'un seul individu de l'ensemble du processus devient insurmontable. Pour faire face à de telles difficultés, le recours à la division de tâches, à la délégation, à des unités de support ou, de coordination devient obligatoire. De l'entrepreneur solitaire, centralisant l'ensemble des informations et prenant toutes les décisions, le dirigeant doit se transformer en un véritable coordinateurs orienté vers le long terme, et déléguant à ses collaborateurs l'ensemble des détails opérationnels.

La délégation de responsabilité doit s'accompagner d'une autorité suffisante et d'une obligation de rendre compte au supérieur hiérarchique des résultats obtenus. Elle doit favoriser l'initiative individuelle améliorant la flexibilité de l'organisation et sa rapidité de réaction face aux modifications de l'environnement tout en accroissant la motivation du responsable. La décentralisation est un des résultats organisationnels de la délégation. La coordination permet à diverses unités organisationnelles de faire tendre leur effort dans une même direction, peut être réalisées de deux manières différentes : la planification et origine organisationnelles²³.

Section II – Modifications organisationnelles et contrôle de gestion

Le système de contrôle de gestion est basé sur le découpage de l'entreprise en centre de responsabilité. Ce centre est l'unité à laquelle les ressources de l'entreprise sont allouées, c'est en contrepartie l'entité productive de sa performance élémentaires. C'est une entité dont le dirigeant s'engage à atteindre certains résultats à échéance convenue moyennant mise à disposition de moyens préalablement définis.

La responsabilité est un corollaire de l'autorité, sa contrepartie nécessaire. [...] à mesure qu'on s'élève dans la hiérarchie des entreprises, que les opérations sont plus complexes, que les nombres des agents participants est plus grand, que le résultat final est plus lointain, il est de plus en plus difficile de dégager la part de l'acte d'autorité initial dans l'effet produit, d'établir le degré de responsabilité du chef.

La responsabilité découle de la confiance de la hiérarchie et non de la maîtrise des résultats. La contrepartie de la délégation dans le cadre des politiques et procédures en

²³ THIETART *Le management, Presses Universitaires de France, collection que sais-je ? 1980, 128p*

vigueur est la responsabilité personnelle de celui qui a l'autorité et décide. La confiance est donnée intuitu personae, il faut donc prescrire la multiplication des conseils et la prise de décision par des comités. Ce modèle personnalisé laisse la hiérarchie, ou un groupe de pairs, libre d'apprécier, derrière les résultats, la performance en manifestant, ou non, une tolérance à l'échec²⁴.

Les centres de responsabilité ne correspondent pas forcément à l'organigramme de l'entreprise. Un centre de responsabilité correspond à un centre d'analyse, de travail au sein duquel a été désigné un responsable disposant d'une délégation d'autorité sur des moyens humains, matériels et financiers et d'un pouvoir de négociation sur les objectifs. Le centre de responsabilité est placé sous l'autorité d'un seul responsable pour surseoir à l'existence de zones d'autorités floues. L'activité du centre doit pouvoir être mesurée afin de contrôler les résultats et les comparer aux prévisions pour dégager les écarts et mener des actions correctives²⁵.

Avec le temps et la technicité toujours plus forte, la délégation du manager à son équipe évolue. Plus encore que dans le passé, le manager a souvent parmi ses collaborateurs des personnes plus compétentes que lui, mais matures. Il faut alors savoir utiliser leurs compétences, car la maturité ne se délègue pas. Des écueils sont à éviter.

Le premier risque de déléguer pour de mauvaises raisons. L'essentiel pour un manager : c'est de déléguer pour gérer son temps et sa valeur ajoutée de manière optimale, afin de gagner en efficacité, en fonction de résultats à obtenir. Une deuxième erreur consiste à ne pas déléguer les missions intéressantes ou valorisantes, et de confier à d'autres les tâches fastidieuses, pour lesquelles en fin de compte le manager va avoir du mal à trouver des gens motivés.

Une autre faute d'appréciation va être au contraire de vouloir transmettre les fonctions de contrôle. La reconnaissance des mérites et les sanctions doivent rester sous la responsabilité du manager.

Déconnecter la délégation et la formation est une erreur systématique. Assurer un minimum d'accompagnement renforce au contraire la confiance et la preuve de l'importance accordée à la tâche de déléguée.

²⁴ BOUQUIN *Les fondements du contrôle de gestion*, Presse Universitaires de France, collection *que sais-je ?*, 1994, 127p

²⁵ KEISER *Le contrôle de gestion*, 3^{ème} éd, édition ESKA, 2004, 535p

Pendant la délégation, l'erreur majeure est le déficit de pilotage : croire qu'il suffit de venir contrôler en fin de course que la tâche a bien été exécutée. La délégation implique que le manager prévoie de voir régulièrement la personne à qui il délègue.

Une délégation doit avoir une échéance. Si aucune date n'est clairement arrêtée pour la fin de la mission, cela risque de générer des frustrations, des malentendus et des conflits de personnes.

Certaines difficultés sont par ailleurs liées à la personne à qui le manager délègue. Voici les besoins : compétences, savoir, crédibilité, disponibilité, confiance et motivation.

Dans la pratique, pour bien déléguer, un manager est amené à jongler en permanence avec l'urgence et l'importance des missions. Si une mission est à la fois urgente et importante, il va logiquement s'en occuper lui-même. Si elle est importante, mais pas urgente, il préférera aussi la prendre en charge directement, tout en la planifiant. Si elle est urgente, mais moins vitale, (un rapport, la préparation d'un budget, par exemple), alors il peut la déléguer²⁶.

Les centres de responsabilité sont le reflet de la structure de gestion de l'entreprise. Il n'y aurait aucun sens à procéder, puisqu'il n'est pas possible de corriger sans avoir le contrôle des moyens qui le permettent²⁷.

La lecture de l'ouvrage écrit par KERVILER (1994)²⁸ nous appuyé à faire une étude sur le contrôle de gestion. Les KERVILER parlaient du « Contrôle de gestion à la portée de tous » dont voici l'extrait.

Le centre de responsabilité est la subdivision de l'entreprise se caractérisant par une activité homogène, un responsable, des moyens, des objectifs et des résultats mesurables. L'objectif du découpage de l'organisation en centre de responsabilité est de maîtriser plus facilement la gestion en s'appuyant sur les responsables opérationnels de l'entreprise ; c'est aussi de renforcer l'implication à tous les niveaux. Le tableau suivant présente de manière schématiquement les différents centres de responsabilités selon leur nature.

²⁶ GABILLIET in *www.entreprise.com*

²⁷ SOULIE et ROUX ? *Gestion, presses Universitaires de France, 1992, 517p*

²⁸ KERVILER, *Le contrôle de gestion à la portée de tous, Economica, 1994, 151p*

Tableau N°5 – Relation entre les types de centre de responsabilité et les variables maîtrisées

Type de centre	Variable maîtrisée		
	coûts	Chiffres d'affaires	Capital investi
Centre de coûts	X		
Centre de chiffre d'affaires		X	
Centre de profit	X	X	
Centre d'investissement	X	X	X

Source : SOULI et ROUX. Gestion : presses universitaires de France, 1992

Les **centres de coûts** correspondent à toute de l'organisation qui ne peut pas maîtriser que des coûts. Pour apprécier le niveau d'activité de ces centres, nous le mettons en relation avec les prestations fournies. Il s'agit, le plus fréquemment, de celles provenant de la production.

Nous distinguons les centres de coûts productifs et les centres de coûts standards ou discrétionnaires.

Dans les centres de coûts productifs, il existe une relation entre la production et le coût des moyens utilisé ou consommés. Ces centres ont un triple objectif à réaliser : un objectif de quantité, un objectif de qualité et objectif de coût.

Les centres de coûts discrétionnaires sont des centres pour lesquels il n'est pas possible d'établir une relation directe entre les coûts engendrés par les moyens mis en œuvre et le résultat obtenu. Ces coût sont laissés à la « discrétion » des responsables du centre.

Le contrôle consiste à s'assurer que le budget n'est pas dépassé sans justifications. Il suppose aussi un contrôle de la quantité du travail réalisé, même si cela se révèle souvent difficile à mettre en œuvre.

Dans les **centres de produits**, l'élément normatif est le chiffre d'affaires. Le contrôle consiste à s'assurer que les ventes réalisées sont conformes aux prévisions. Pour faciliter celui-ci, il est nécessaire de connaître les prévisions et les réalisations dans le détail. L'objectif d'un centre est réaliser un certain volume de ventes en respectant un budget de frais

généraux mais sans avoir un réel pouvoir d'action sur le niveau des charges. Ainsi, c'est avant tout par rapport aux résultats commerciaux que l'activité est appréciée en les rapprochant des objectifs fixés pour la période.

Le responsable d'un centre de profit est jugé sur son résultat. Afin d'atteindre l'objectif de profit fixé à un niveau, en générale, élevé, il peut agir sur plusieurs paramètres ; le niveau des ventes. Les niveaux des charges, le coût d'achat ou de production des produits vendus, les frais généraux directs.

Le résultat sur lequel le jugement est porté n'est pas un résultat calculé, comme celui de l'entreprise, car il est incomplet. Il s'agit plutôt d'une marge nette permettant de contribuer à couvrir les frais généraux de l'entreprise. C'est pourquoi nous parlons de « marge contributive ».

Pour éviter les conflits internes, il faut que la définition de la marge contributive, appelée aussi profit contrôlable, soit clairement établie. Il s'agit du résultat représenté par la différence entre : le chiffre d'affaires et les charges contrôlables (achats, frais de personnel, frais généraux). C'est sur ce résultat que peut s'imputer une quote-part des frais de structure suivant des clés calculées pour chaque nature de charges, ceci afin d'obtenir un résultat net proche de la notion comptable.

L'objectif du responsable de centre se situe à deux niveaux : au niveau du chiffre d'affaires et au niveau du profit contrôlable. Le but du centre est de trouver le meilleur équilibre entre le chiffre d'affaires et le résultat. Le responsable du centre de profit peut rechercher : soit à augmenter son chiffre d'affaires en gardant constant ou à moindre progression ces charges, soit à réduire ces charges tout en maintenant son chiffre d'affaires, soit en cas de baisse des marchés, à réduire ses charges d'une manière plus importante que la baisse du chiffre d'affaires.

Le centre d'investissement est le centre de responsabilité dont les éléments maîtrisables sont : le chiffre d'affaires (prix et volumes), les charges directes et le volume des actifs utilisés. Le centre d'investissement est donc un centre de profit mais avec une responsabilité supplémentaire : la maîtrise des investissements.

L'objectif d'un centre d'investissement s'exprime de deux manières : soit par le taux de rendement des investissements, généralement appelé ROI ou Return On Investment, et calculé

par le rapport : profit contrôlable / actifs utilisés ; soit par le résultat net calculé en déduisant du profit contrôlable une charge supplétive forfaitaire correspondant à la rémunération des capitaux investis.

Chaque système de contrôle interne à la particularité d'être adapté à la spécificité de l'entreprise c'est-à-dire à son organisation et à ses objectifs. Cette souplesse est une force. Le contrôle doit être approprié au problème de l'entreprise. Il est donc très peu standardisé.

Du fait de la différence des problèmes rencontrés, les systèmes de contrôle de gestion sont différents dans les grands groupes et les PME.

Dans les grands groupes : qui dit groupe sous-entend un ensemble organisé regroupant des activités souvent assez diverses mais en général autour d'un même métier (automobile, informatique...) pouvant être implanté dans plusieurs lieux, pays, régions.

Les difficultés rencontrées sont liées à la fois à cette diversité et à l'importance du nombre de centres de responsabilité.

Dans les PME : la relation est plus directe entre la direction générale et les employés de l'entreprise. Aussi, le contrôle de gestion porte sur un nombre de centre de responsabilité limité. Le dirigeant ayant une connaissance parfaite et détaillée de ce qui se passe dans son entreprise. Ce qui permet de faire le contrôle par activité.

Le rôle du contrôleur de gestion dans les PME est identique mais la fonction est simplifiée à celle d'un grand groupe. Le contrôleur joue un rôle plus opérationnel. Il travaille plus directement avec la direction de l'entreprise. Associés aux décisions du quotidien, son travail est plus pratique, plus varié et plus intéressant.

Contrôle de gestion et la PME

Les PME se distinguent bien évidemment des grandes firmes par leur taille modeste. Or, l'accroissement de la taille de l'organisation entraîne une différenciation structurelle plus importante qui se traduit par le développement de moyens de coordination, dont le contrôle de gestion constitue un des composants.

La PME est souvent fortement centralisée avec une structure organisationnelle simple. Son dirigeant est un « homme orchestre » qui tient à remplir toutes les fonctions. A ce titre, il est plutôt réticent à déléguer la prise de décision. Il souhaite garder le contrôle complet de tout ce

qui se passe dans son entreprise. Cette forte centralisation rend moins nécessaire le recours au contrôle de gestion, ce qui ne préjuge pas de l'existence ou non d'un tel système. Celui-ci peut, en effet, s'avérer utile en tant qu'outil de pilotage et d'aide à la décision. Les dirigeants de ces organisations peuvent néanmoins préférer et fier à leur propre sensibilité plutôt qu'à des techniques d'administration. La prise de décision s'appuie alors essentiellement sur leur expérience, leur jugement ou leur intuition, le plus souvent, elle s'inscrit dans une option opérationnelle à court terme. D'ailleurs, ils n'ont pas toujours le temps et les moyens nécessaires pour adopter une approche plus analytique²⁹. Et ajouter l'absence de contrôleur de gestion dans les PME et le manque de compétences du responsable financier pour développer de telles techniques. Cette fonction est d'ailleurs parfois occupée par un comptable plutôt que par un véritable directeur administratif et financier ou par un directeur général trop pris par ses autres fonctions.

Au fur et à mesure que l'entreprise croît, le dirigeant ne peut plus tout superviser. Passé un certain stade, il doit renoncer en partie au moins, à son centralisme informel. La structure organisationnelle va devenir plus précise et s'accompagner d'une différenciation et d'une décentralisation accrue susceptibles d'entraîner la mise en place d'un système de contrôle de gestion ou le développement de celui existant. Le contrôle exercé par le « patron » sur ses subordonnées va s'assouplir, ces derniers disposent désormais d'une plus grande autonomie. Ce développement du contrôle de gestion s'avère d'autant plus nécessaire qu'avec l'accroissement de la taille, le besoin d'information et d'analyse devient plus important³⁰.

Le contrôle de gestion est le mécanisme qui fait que l'entreprise s'assure en permanence que sa tête et ses membres vont dans la même direction. En conséquence, la PME a un système de contrôle de gestion remarquablement performant, puisque c'est la tête qui contrôle directement les membres. L'action du dirigeant rend inutile plupart des postes d'encadrement qui alourdissent les coûts fixes des grades sociétés.

Le dirigeant est en contact direct avec ses équipes : non seulement, il s'assure qu'elles sont pénétrées de ses idées, mais que, surtout, elles partagent sa motivation. En outre, la PME a généralement une connaissance intime de son marché, fait d'un tout petit nombre des clients fidèles : il n'y a quasiment pas de barrière entre client et fournisseur.

²⁹ GUERRA LEONE *L'organisation de la petite et moyenne entreprise*, CEREG, Cahier de Recherche, 1994, 3p

³⁰ TOUCHAIS. *Le contrôle de gestion et l'exportation : une combinaison originale de pratiques formelles et informelles*, Finance contrôle Stratégie, volume 1, 1998

Bref, le dirigeant sent les évolutions du marché et les transmet immédiatement à son entreprise.

Le contrôle par les résultats consiste à récompenser ou sanctionner les individus en fonction des résultats qu'ils obtiennent. Le contrôle de gestion, dans sa vision classique, est un processus de contrôle des résultats (outputs).

Après avoir réalisé un diagnostic externe et interne, il s'agit de définir des manœuvres stratégiques, de créer les structures adéquates à cette mise en œuvre, sous-entendu de réfléchir à l'allocation optimale des ressources (vision traditionnelle de la stratégie). Dans cette perspective, le contrôle de gestion recherche prioritairement les moyens d'un contrôle de conformité, conformité des actions et du comportement des individus au « schéma » préalablement conçu par les décideurs dirigeants. En ce sens, sa perception demeure de l'ordre de la recherche d'une minimisation des risques de comportement des individus, risques inhérents au non-respect des procédures soit encore de la ligne conduite prédéfinie, de risque inhérent à la suspicion d'opportunisme qui pèse sur le comportement des agents. Les indicateurs de contrôle sur lesquels se fonde le contrôle de gestion proviennent alors, pour l'essentiel, de constructions comptables³¹.

L'organisation intelligente est « une organisation apte à créer, à acquérir et à transférer des connaissances, et capable de modifier son comportement pour laisser transparaître de nouvelles manières de voir les choses »³².

Pouvoir contrôler suppose d'envisager le contrôle au moment du choix de la référence. Du coup, le contrôle n'est plus le contrôle, il est un processus d'animation, de lien entre acteurs, vertical et horizontal, l'ingrédient vivant des organigrammes, ce qui les fait fonctionner en pratique³³.

Le contrôle des individus répond à la nécessité d'encadrer les possibilités d'occurrence de comportements dysfonctionnels, lesquelles peuvent être classées en trois causes : « 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

³¹ ROUBY et SOLLE in <http://memoireonline.free.fr>

³² GARVIN in www.Management.com (auteur de *Building a Learning Organization*)

³³ BOUQUIN, *Les fondements du contrôle de gestion*, Presses Universitaires de France, collection *que sais-je ?* 1994, 127p

pas avoir les compétences, qualités ou connaissances requises pour prendre les bonnes décisions ».

Le contrôle des comportements (contrôle des actions) assure que les salariés exécutent les actions jugées souhaitables et n'exécutent pas les actions indésirables. Règles et procédures, définition et séparation des responsabilités, supervision directe, autorisations d'engagement de dépenses constituent des exemples de ce mode de contrôle³⁴.

La littérature sur le contrôle social est, pour sa part, plus récente et moins développée. Elle est plus conceptuelle dans son approche, d'une part parce qu'elle vient « après », lorsque les autres modes de contrôle ne peuvent plus s'appliquer et, d'autre part, parce que les outils correspondants (sélection, formation...) sont pour la plupart traités dans l'autre champs disciplinaires, au premier rang desquels se situe la gestion des ressources humaine³⁵.

Dans l'énergie de rapprochement et de solidarité nécessaire en ce troisième millénaire, il est du devoir de chacun de tendre la main à l'autre. Cela veut dire que celui qui est loin de la vie trépidante vit grâce à celui qui gère la relation client et est protégé de ce vacarme pour mieux travailler. Il est loin du bruit mais doit écouter avec le meilleur accueil celui qui connaît et qui reçoit les demandes de ceux que l'on sert. Celui qui devient plus loin des contraintes de production est largement allégé par l'autre qui l'aide mais ne doit pas s'en désintéresser et laisser l'autre qui veut l'aider dans l'ignorance, l'attente et l'indécision, et l'autre a le devoir lui aussi de tendre la main.

La solidarité implique l'équilibre. L'équilibre est une force. Qui engendre la paix. La paix est salubre pour l'homme et lui permet de trouver l'harmonie, y compris dans le travail. L'harmonie et la sérénité engendrent la qualité du travail. La qualité du travail engendre le respect du client final. Le respect du client final induit sa satisfaction qui est l'objectif à atteindre. La satisfaction des clients permet le développement de l'entreprise. Le développement de l'entreprise donne des fruits que nous récoltons tous³⁶.

En entreprise, la connexion entre les trois niveaux se révèle cruciale. De ce point de vue, le contrôle de gestion a un rôle charnière à jouer pour mettre en cohérence le niveau stratégique,

³⁴ MERCHANT cité par LANGEVIN et NARO in « contrôle et comportement. Une revue de la littérature anglo-saxonne » acte du 24^{ème} congrès de l'Association Francophone de comptabilité.

³⁵ LANGEVIN et NARO Une revue de la littérature anglo-saxonne » acte du 24^{ème} congrès de l'Association Francophone de comptabilité.

³⁶ POTET in « CHARTE » de EXIAL SA, 2007

les grandes orientations de l'entreprise, avec les opérations, le « terrain », « ceux qui font ». Le contrôle de gestion est un élément clé pour assurer la mise en relation des deux autres niveaux et le déploiement des objectifs stratégiques dans l'organisation³⁷.

Des modes de contrôles informels reposant par exemple sur la culture ou sur l'interactivité, c'est-à-dire sur le dialogue et l'échange de connaissances, peuvent se substituer ou soutenir les modes de contrôle formels. La théorie de la contingence structurelle reconnaît une dimension humaine autour du contrôle en considérant que les acteurs et la nature de leurs relations (jeux de pouvoir, cultures, aspects cognitifs des dirigeants,...) font naître certaines formes de contrôle de gestion et agissant sur le contenu des informations traitées.

Synthétisant un vaste ensemble de recherches qualitatives visant toutes à mieux cerner le concept non univoque de PME, Julien (1995) en retient six caractéristiques essentielles qui conditionnent à la fois la nature de son organisation et son mode de fonctionnement et qui jouent de ce fait un rôle contingent fort sur le design du système de contrôle de gestion qui y est mis en place. D'abord, et fort logiquement, l'entité est caractérisée par sa petite taille, tant en termes de personnes occupées qu'en termes de niveau d'activité, ce qui implique que le volume des ressources humaines, techniques et financières qui sont mises à la disposition de ses dirigeants et par nature limité. Ensuite, la personnalisation extrême et la centralisation de sa gestion (sa focalisation en la personne unique du propriétaire-dirigeant de la PME) se traduisent, au sein du système de gestion (pouvoir - contrôle - information) et du système des valeurs préconisés au sein de l'entreprise, par la dominance des valeurs, des expériences et des attentes de cet entrepreneur-dirigeant-(fondateur) (Donckels e.a. 1993)³⁸. Cette entité "PME" est aussi caractérisée par une faible spécialisation fonctionnelle, tant au niveau de la direction (qui combine fréquemment des fonctions d'exécution et de direction, notamment lorsque la taille de l'entreprise est très limitée) que du personnel et des outils et équipements disponibles. Cette faible spécialisation n'y exclut toutefois pas la présence d'un ensemble parfois fort important d'actifs spécifiques (savoir-faire, expérience, maîtrise spécifique d'un marché, ...), souvent de nature intangible, qui donnent à l'activité de l'entreprise toute sa valeur aux yeux de ses différents partenaires extérieurs (Van Caillie, 2001)³⁹. Quant à sa stratégie, elle est le

³⁷ LONING, *L'organisation et mise en œuvre*, DUNOD, 2003 278p

³⁸ Donckels e.a. : *Pleins feux sur les PME*, Roularta Books, 1^{ère} édition, Bruxelles

³⁹ Van Caillie *Principes de comptabilité analytique et de comptabilité de gestion*, Les Editions de l'Université de Liège, 1^{ère} édition 2001s, Liège

plus souvent intuitive, réactive et peu formalisée. Elle émane le plus souvent de l'entrepreneur-dirigeant et de quelques collaborateurs ou de membres de sa famille et ensuite relayée au sein de l'entreprise davantage par un ensemble de relations interpersonnelles du dirigeant avec chacun de ses employés que par un quelconque plan formalisé de développement stratégique. Son système de gestion est par ailleurs aussi caractérisé par un système d'information interne peu complexe et peu organisé, qui laisse la part belle au dialogue et au contact direct comme vecteur essentiel de l'information au sein de la PME. Lorsqu'il se formalise, ce système d'information interne se structure alors prioritairement autour d'un système d'information comptable et financier focalisé sur le court terme et tout particulièrement sur la tenue régulière des états financiers et le calcul des coûts de revient dans l'entreprise (Raymond, 1995). Enfin, un système d'information externe simple, dominé à nouveau par le contact direct entre l'entrepreneur et les différents acteurs de son environnement (clients, fournisseurs, banquiers essentiellement), permet le plus souvent de gérer l'interface entre la PME et son environnement. De ce portrait synthétique (et donc forcément réducteur de la réalité) proposé par Julien (1995), nous pouvons raisonnablement inférer que le design du système de contrôle de gestion mis en place en contexte PME est conditionné par la personnalité de son principal dirigeant, par un niveau relativement limité de ressources humaines, techniques et financières disponibles pour l'animer et par l'existence d'une stratégie essentiellement intuitive, réactive et peu formalisée. Par ailleurs, ce système de contrôle de gestion apparaît généralement faire partie intégrante du système d'information général de la PME (Bragard, 1992)⁴⁰. Or, Raymond (1995)⁴¹, analysant de manière synthétique les caractéristiques de la PME et leurs influences contingentes sur le design du système d'information général qui y est traditionnellement mis en œuvre, met en exergue cinq spécificités contingentes qui vont de ce fait influencer également le design du système de contrôle de gestion mis en œuvre en contexte PME. Raymond (1995) souligne ainsi d'abord une spécificité psycho-sociologique, caractérisée par le rôle dominant exercé par un entrepreneur-dirigeant souvent peu enclin au partage d'informations et à la délégation de la prise de décisions, le plus souvent dans la crainte d'une perte d'autonomie et de pouvoir au sein de la PME ou en raison d'une focalisation excessive de ses ressources de travail personnelles (forcément limitées) sur des activités opérationnelles quotidiennes. Ensuite, il

⁴⁰ Bragard L., *La PME et l'information*, Fondation Roi Baudouin Editeur, Bruxelles 1992

⁴¹ Raymond L., « Les systèmes d'information », in *Les PME : bilan et perspectives*, Economica, 1^{ère} édition Paris, 1995

met en évidence une spécificité environnementale, caractérisée par une incertitude élevée face à l'environnement technologique de la PME et par une grande vulnérabilité envers les forces de la concurrence, d'où naissent la plupart des risques qui pèsent sur l'entreprise. Il souligne encore l'existence d'une spécificité organisationnelle, caractérisée par une structure peu formalisée et par une forte limitation des ressources humaines et financières disponibles, et l'existence d'une spécificité décisionnelle, caractérisée par un cycle de décision stratégique focalisé sur le court terme et d'essence fondamentalement réactive et par un processus décisionnel essentiellement intuitif, basé sur l'expérience et reposant peu sur l'utilisation d'informations et de techniques formelles de gestion. Enfin, il met en lumière une spécificité du système d'information en lui-même, caractérisée par un stade de développement souvent peu avancé, subordonné à l'exercice de la fonction comptable, dominé par la mise en place d'applications à vocation essentiellement administratives et obligatoires et monopolisant peu d'expertise et d'expérience. La confrontation de ces deux approches complémentaires laisse donc apparaître ce que nous pouvons considérer comme un cadre de référence théorique général inféré de l'analyse critique transversale de multiples études consacrées aux caractéristiques observées de PME et de leur système d'information. Il en ressort que le système de contrôle de gestion en contexte PME est constitué d'un ensemble de procédures et d'outils généralement intégrés au système d'information général de l'entité et utilisés le plus souvent de manière informelle par un dirigeant d'entreprise qui en est à la fois le concepteur, l'animateur et l'analyste. Quant à ses finalités, elles sont essentiellement déterminées par la personnalité et les motivations du principal dirigeant de la PME, influencé toutefois dans ses aspirations par divers facteurs contingents parmi lesquels la nature (notamment technologique) de l'activité de la PME et la faible ampleur des ressources humaines et financières disponibles jouent un rôle clé. Se pose alors la question de la validation de ce cadre de référence théorique par l'observation directe de la réalité de terrain.

Ce chapitre nous montre que l'entreprise est une organisation et a une organisation. Il existe plusieurs types de structure mais ils peuvent être regroupés en trois grandes catégories : par fonction, par opération et matricielle. Dans une structure déjà mise en place pour une entreprise de petite taille, le contrôleur de gestion peut être rattaché à la direction générale ou à la direction financière ou avoir une autre position. Si le contrôle de gestion agit sur l'organisation, il la divise en centre de responsabilité.

D'autres types de contrôles comme le contrôle des comportements, le contrôle des individus, le contrôle des cultures peut induire du contrôle de gestion. Ces contrôles peuvent être formels ou informels. « L'objet de l'organisation, c'est le contrôle ; ou l'organisation, c'est le contrôle »⁴²

⁴² FOLLETT cité par BOUQUIN in <http://www.crefige.dauphine.fr>

CONCLUSION PARTIELLE

Dans cette première partie, on trouve que le contrôle de gestion consiste à définir avec le maximum de précision la meilleure route à suivre pour atteindre le but poursuivi. Il dispose d'un certain nombre d'outils tels que l'ordinateur, la machine à calculer. Le contrôle de gestion est donc un système qui saisit et traite l'information sur l'organisation, un système de responsabilité et de feedback. Il est conçu pour apporter l'assurance que l'entreprise s'adapte aux changements de son environnement.

Le contrôleur de gestion n'est pas un auditeur. L'information est considérée comme base de la prise de décision. Tout dépend d'elle. Une information ne signifie rien que si elle sert à améliorer une décision. Il faut qu'elle soit utile pour être reçue. L'entreprise à travers son dirigeant est amenée à s'exprimer et à informer. Cette communication est le reflet de sa santé.

L'entreprise est une organisation et a une organisation. Le contrôle de gestion doit être adapté à la spécificité de l'entreprise c'est-à-dire à son organisation et à ses objectifs. Le contrôle par activité peut se faire dans les PME. Le contrôle de gestion agit sur l'organisation. La structure par les centres de responsabilité est adaptée à ce système.

D'autres types de contrôles formels ou informels peuvent induire du contrôle de gestion pour contrôler l'organisation. Le contrôle de gestion se trouve au cœur de l'entreprise.

DEUXIEME PARTIE :
LE CONTROLE DE GESTION ET LES PME MALGACHES

La partie précédente a montré l'utilité du contrôle de gestion dans l'entreprise. Nous avons présenté que le contrôle de gestion étudie les systèmes d'information et l'organisation interne de l'entreprise. Le contrôle de gestion se trouve au centre des flux d'information et au service des hommes ;

Pour voir la structure interne des PME malgaches et pour répondre aux différentes questions commençant par « comment ? » telles que comment les PME malgaches font-elles pour contrôler les informations, pour maîtriser leur coût et de bénéficier de profit, nous devons disposer d'une méthodologie.

La vérification sur terrain par l'application de la théorie est nécessaire. La vérification est la tâche principale et vitale du chercheur lorsque la théorie existe. Pour nous, l'entretien auprès des dirigeants est un moyen pour savoir.

Nous avons étudié le cas de trois entreprises.

Nous développons dans un troisième chapitre notre méthodologie ainsi que les résultats que nous avons recueillis. C'est un instrument pour éclairer certains choix. Elle permet une meilleure analyse des résultats. Nous exposerons ces analyses dans un quatrième chapitre.

CHAPITRE I : METHODOLOGIE

Si nous voulons prendre conscience de la réalité, nous devons chercher sur le terrain. La question « comment ? » se pose. La méthodologie répond à cette question.

Deux grands courants de méthodologie viennent rendre compte de la réalité en science sociales : les méthodes qualitatives et les méthodes quantitatives. Ces méthodes peuvent être utilisées seules ou indépendamment l'une de l'autre. C'est notre cas ici. Nous n'avons employé que la méthode qualitative. Les investigations sur terrain se font par des entretiens individuels auprès des dirigeants de PME s'activant dans le commerce pour évoquer leur situation concernant cet outil.

Les méthodes qualitatives regroupent un ensemble de méthodes de recherche utilisées dans les études qualitatives. Elles trouvent leur utilité notamment en sciences sociales, comme, par exemple, en sociologie, en ethnologie et anthropologie, et également en mercatique. Elles laissent délibérément de côté l'aspect quantitatif pour gagner en profondeur dans l'analyse de l'objet d'étude. Pour cela diverses techniques, fondées sur l'administration de questions ouvertes et l'exploration du langage, sont mises en œuvre : les « focus groupes » ou tables rondes, l'analyse de contenu ou le desk research, l'observation participative, sont les plus importants.

Dans ce chapitre, nous allons présenter les entreprises enquêtées, expliquer notre choix, parler du déroulement de l'enquête, plus précisément la démarche que nous avons faite sur terrain. Ceci afin de faire apparaître les données recueillies sur terrain ou les résultats.

Section I : Présentation et choix des entreprises enquêtées

Dans la concurrence mondiale actuelle, qui nécessite le développement et le renouvellement du tissu économique et de l'emploi, l'émergence de produits et services nouveaux et la compétitivité sur les marchés, les PME jouent un rôle décisif.

1.1 Définition de la PME

Notre étude porte sur les PME. Nous commencerons alors par définir cette entité économique, ses caractéristiques et spécificités. Ensuite, nous mettrons l'accent sur le rôle du

propriétaire-dirigeant en son sein.

Parmi elles, les petites entreprises familiales qui se développent et qui innovent sont, dans leur genèse, confrontées à deux moments clés: d'abord la phase de création de l'entreprise, où il s'agit de définir l'offre et de réaliser le positionnement initial de l'entreprise, puis, plus tard, la phase de structuration de l'organisation et de sa gestion (qui intègre la mise en place d'un réel contrôle de gestion dans l'entreprise pour assurer le pilotage de la performance). Lors de la première étape, de naissance de l'entreprise, la problématique est liée à l'entrepreneuriat et tournée vers les marchés. Lors de la deuxième étape, d'évolution vers la maturité de l'entreprise, la problématique est celle de la formalisation-rationalisation du mode de fonctionnement de la PME. Nous allons ici nous intéresser plus particulièrement à ce second moment déterminant de la vie des PME en croissance : la phase de structuration de la gestion interne et d'introduction du contrôle de gestion.

La spécificité de la PME réside en grande partie dans la nature du traitement de l'information nécessaire à son fonctionnement. Comme Paraque (2004) l'indique : « *Une PME est une organisation engagée dans une logique de conviction dont le résultat est chaque fois remis en cause alors que la grande entreprise est une organisation inscrite dans une logique de production de connaissances partagées, c'est à dire la production d'informations standardisées susceptibles de permettre des arbitrages sur la base de règles communes.* »⁴³. L'introduction du contrôle de gestion dans l'entreprise familiale moyenne en croissance est donc essentielle car elle concrétise le basculement de celle-ci d'un mode de fonctionnement de PME à celui d'entreprise mature de type standard.

La littérature est divisée quant aux critères de définition de la notion de « petitesse » (Pollard et Hayne, 1998)⁴⁴. De ce fait, on trouve plusieurs critères de distinction entre petite, moyenne et grande entreprise. Les critères de taille sont de deux types, soit ceux prenant en compte les aspects qualitatifs (type de gestion, propriété, envergure géographique) et ceux qui sont quantitatifs (nombre d'employés, chiffre d'affaires, actifs) (Belley, 1999)⁴⁵. Cela dit, plusieurs divergences existent au sein même de ces critères. Ainsi, en ce qui concerne la taille, à titre d'exemple, plusieurs « intervalles » ont été fixés pour définir si une entreprise est

⁴³ Paraque B., « *Economie de la PME : de l'artefact statistique à une réalité économique* », Working Paper, mars 2004, 69 pages.

⁴⁴ Pollard, C.E et Hayne, S.C., « *The changing Face of Information System Issues in Small Firms* », *International Small Business Journal* 1998, Vol. 16, n°3, p.70 à 86.

⁴⁵ Belley, A., « *Notes de Cours Management des PME, GAE - 6003* », Université du Québec à Trois-Rivières, 1999

petite, moyenne ou grande, ces intervalles étant souvent spécifiés par la nature du secteur. En effet, les sociétés de services ont besoin de peu de ressources humaines comparativement à une société industrielle pour réaliser le même volume d'activités. Dès lors, il serait intéressant de distinguer la taille suivant les exigences du secteur en ressources humaines ou en main d'Œuvre.⁴⁶

A l'heure actuelle, l'intérêt se portant sur l'étude des PME est grandissant. En effet, outre la place qu'elles occupent au sein de l'économie, peu de recherches leur étaient consacrées auparavant. De nos jours, le nombre de revues spécialisées, de thèses de doctorat, ainsi que la présence d'équipes ou d'instituts de recherche sur les PME sont de plus en plus importants (Torres, 1996)⁴⁷.

Longtemps, ces petites et moyennes entreprises étaient considérées comme des « petites grandes entreprises », c'est-à-dire que toute petite entreprise était censée éventuellement devenir grande (Toulouse, 1980)⁴⁸. Cette logique est abandonnée dans les recherches actuelles, la PME étant distincte et ayant des caractères spécifiques par rapport à la grande entreprise.

1.2 Spécificités des PME

La PME se distingue de la grande entreprise (GE) par plusieurs aspects, parfois avantageux et parfois désavantageux. L'accès difficile aux ressources de financement, la qualité de la main d'Œuvre et le manque flagrant au niveau de la planification, du pilotage, de la formation ainsi que des systèmes d'information caractérisent souvent une PME. Cela dit, le peu de formalisme et de différenciation que revêt la structure même de la PME amène la rapidité d'exécution, la proximité des marchés, ainsi qu'une plus grande capacité à s'adapter et à changer d'orientation à court terme (Julien, 1999).

⁴⁶ Pollard, C.E et Hayne, S.C, « *The changing Face of Information System Issues in Small Firms* », *International Small Business Journal* 1998, Vol. 16, n°3, p.70 æ86.

⁴⁷ Torrès, O, « *Stratégie de mondialisation et PME : l'instruction d'un paradoxe* », 3^{ème} Congrès International Francophone de la PME, Actes du Colloque : *Stratégie et Croissance des PME*, 1996 p. 831 æ 848.

⁴⁸ Toulouse, J-M, « *Stades de développement de l'entreprise et défis pour l'entrepreneur* », *Revue Commerce*, 1980 Vol. 1-6, p. 124-134.

Torres (1996) mentionne à ce propos que les PME peuvent être étudiées suivant deux angles de recherche soit, leur spécificité ou leur diversité, dépendamment de la question de recherche. Ce propos, Blili et Raymond (1997)⁴⁹, dans un cadre d'analyse des systèmes d'information, font ressortir cinq spécificités de la PME :

Spécificité environnementale

Incertitude : face à l'environnement technologique;

Vulnérabilité : envers les forces de la concurrence (clients, fournisseurs).

Spécificité organisationnelle

Structure peu formalisée, peu différenciée ;

Ressources : « pauvreté » en ressources humaines et financières.

Spécificité décisionnelle

Cycle de décision stratégique : à court terme, réactif (plutôt que proactif) ;

Processus décisionnel : intuitif, expérientiel, peu d'utilisation d'informations et de techniques formelles de gestion, focalisé sur les flux physiques (plutôt que sur les flux informationnels).

Spécificité psychosociologique

Rôle dominant de l'entrepreneur : peu de partage d'informations, peu de délégation de prises de décision;

Climat psychologique : attitudes favorables mais peu d'attentes envers les systèmes d'information.

Spécificité des systèmes d'information

Fonction SI (Système d'information): stade de développement peu avancé, subordonnée à la fonction comptable, peu d'expertise, d'expérience et de formation en gestion des systèmes d'information;

⁴⁹ Raymond, L et Blili, S, « Les systèmes d'information », dans Julien, P-A, *Les PME Bilans et Perspectives*, GREPME, Economica (Paris), 2^{ème} Edition 1991.

Complexité des SI : accent mis sur les applications administratives (plutôt que managériales) à base de progiciels (plutôt que développées sur mesure), peu d'expertise technique ;

Succès des SI : sous- utilisation des systèmes d'information, peu d'impact sur l'efficacité décisionnelle et organisationnelle.

Plusieurs auteurs postulent que les PME sont généralement une partie intégrante de la personne du propriétaire-dirigeant. Ainsi, en partant d'une étude psychologique et comportementale on pourrait connaître les points de force et de faiblesse existant dans les PME.

1.3 Le rôle du dirigeant

Plusieurs recherches se sont intéressées à la personne de l'entrepreneur ou du propriétaire-dirigeant d'une PME. Les distinctions ont pris en compte tant les traits caractériels de l'entrepreneur que ses habiletés de gestion. Raymond et Blili (1997)⁵⁰ définissent d'ailleurs la PME comme le prolongement de la personnalité de l'entrepreneur. Il est de ce fait important de prendre en considération, dans toute étude ayant pour sujet les PME, le poids qu'occupe le propriétaire-dirigeant. Dans le cadre de notre recherche, le propriétaire-dirigeant est souvent évoqué tant en amont du projet d'investissement en SI (au niveau de l'adoption) qu'en aval (au niveau de l'utilisation effective des SI). On verra aussi que la réussite d'intégration des SI dépend de la motivation et de la volonté de cet individu.

1.4 Présentation des entreprises enquêtées

Nous tracerons en préliminaire le portrait des entreprises qui ont fait l'objet de notre étude. Pour respecter la confidentialité des entreprises et des personnes interrogées, nous ne les mentionnerons pas dans notre étude.

La première entreprise est une « menuiserie ». Elle est gérée par un homme. Avant, le propriétaire-gérant s'activait dans une société. Il voulait investir sur une autre activité génératrice de revenu. L'entreprise a été créée en 2003 après la crise économique en 2002 à

⁵⁰ Raymond, L et Blili, S, « Les systèmes d'information », dans Julien, P-A, *Les PME Bilans et Perspectives*, GREPME, Economica (Paris), 2^{ème} Edition 1997.

Madagascar. Son activité principale se réfère à la commande des clients à la création des meubles en bois. Elle a des activités secondaires comme la réparation des meubles, le rabotage... L'entreprise travaille du lundi au samedi de 8 heures à 17 heures. Elle se situe dans la périphérie d'Antananarivo. Elle emploie cinq personnes permanentes. L'atelier appartient au gérant et comporte cinq machines. Son objectif est d'augmenter la fréquence de commande pour accroître son chiffre d'affaires.

La deuxième entreprise est une épicerie. Elle est gérée par un homme. Créée vers les années 2005, l'entreprise se situe à Antananarivo. La raison de sa création est que : le propriétaire veut avoir sa propre entreprise pour satisfaire le besoin de sa famille. Son activité est la vente de marchandises surtout les produits de première nécessité ; l'entreprise emploie actuellement trois personnes. Elle s'ouvre à 7 heures et se ferme à 20 heures 30 minutes. L'entreprise a pour objectif d'augmenter son chiffre d'affaires et satisfaire ses clients.

Nous avons enquêté une troisième entreprise, c'est une entreprise de service « location salle de peinture et peinture des voitures ». Son gérant était un ancien fonctionnaire. Le salaire n'ayant plus subvenu à ses besoins, il décidait de créer sa propre entreprise en 2008. L'entreprise se situe à Antananarivo. Comme son nom indique, l'entreprise a pour fonction de louer et de peindre des voitures. Y compris le gérant, cette entreprise peut employer sept personnes selon la grandeur des travaux. Ces salariés sont temporaires. Seul le gérant travaille en permanence dans l'entreprise. Son objectif est la rentabilité de son activité.

La description des entreprises enquêtées nous donne une image sur ce que va être notre étude sur terrain. Cela implique des choix pour être réalisés. Se contenter de rester sur la description ne suffit plus, il faut justifier les choix.

A Madagascar, il existait plusieurs types d'entreprise. Nous avons sélectionné parmi ces entreprises le cas que nous allons étudier. La section suivante explique les facteurs de choix des entreprises enquêtées.

Sections II : Méthodologie d'approche

Lorsque nous étudions un groupe important en effectif, il est généralement impossible de recueillir les avis de tous les individus. Nous ne pouvons pas étudier les opinions de la totalité de la population ; Il faudra limiter l'étude à un échantillon de cette population. Mais cet

échantillon doit être représentatif de la totalité de la population. Dans notre cas, nous désignons par population les entreprises de Madagascar.

Nous trouvons que notre population est très grande en effectif. Alors, la pratique de l'échantillonnage est acceptée. Elle permet de gagner du temps. L'échantillon est l'extrait de la population sur lequel nous allons travailler. Il peut être prélevé de façon aléatoire. L'échantillonnage est l'opération destinée à sélectionner une fraction d'une population plus vaste, afin de conduire des analyses. Nous ne disposions pas d'autres personnes pour faire l'enquête.

Cette population a tous les caractères exigibles pour l'échantillonnage : homogène (qui présente une grande unité, une harmonie entre ses divers éléments), accessible (facile d'accès ou qui peut être atteint), et dénombrable (qui peut être dénombré ou recensé). Il existe plusieurs méthodes pour l'exécuter.

Pour rétrécir encore cette population, nous avons pris le cas des trois entreprises. Cela en fonction des critères que nous désirons étudier. Ces critères sont la taille et l'activité. La taille détermine la grandeur ou la dimension de l'entreprise. Nous ne prenons que les entreprises de petite taille. En terme d'effectifs d'employés et, variant en fonctions des chiffres d'affaires, une entreprise peut être : micro-entreprise (auto-emploi ou 2 à 3 employés), petite entreprise (3 à 10 employés), moyenne entreprise (10 à 100 employés) et grande entreprise (plus de 100 employés)⁵¹.

Notre acteur cible était les dirigeants de PME faisant des activités de commerce. Pourquoi ce choix de s'entretenir avec les dirigeants de PME ? Nous avons déjà fait de stages dans des grandes entreprises. Nous avons observé dans leur structure ou leur organigramme l'existence du poste de contrôleur de gestion. Les PME engendrent l'esprit d'entreprise et l'innovation. Elles stimulent la compétitivité et l'emploi.

Face à l'évolution, les PME éprouvent des difficultés à accéder au financement. Les PME sont en retard dans certains domaines comme le niveau de savoir faire, l'investissement destiné à soutenir leur activité et la capacité à tirer parti des technologies modernes.

Les dirigeants ont été choisis pour entamer notre recherche pour leurs fonctions dans l'entreprise. Ils dirigent et détiennent le pouvoir. Ils ont la capacité d'accomplir une action.

⁵¹ MILES et HUBERMAN in <http://teccfa.unige.ch/method/IDHEAP>

Les dirigeants sont responsables de leurs décisions sur l'entreprise. En effet, l'autorité ou le pouvoir se délègue et la responsabilité est toujours conservée.

En fait, les dirigeants se positionnent face à des difficultés. : Ils devront résoudre les problèmes dans l'entreprise. Ils élaborent la stratégie de l'entreprise et veillent à sa bonne mise en œuvre. Ils définissent les structures organisationnelles et les principes de gestion des hommes nécessaires pour y parvenir. Ils sont des hommes d'organisation, d'animation et de planification stratégique. Les informations nécessaires à l'entreprise doivent passer à travers les dirigeants.

L'activité est l'action d'une personne, d'une entreprise, d'une nation dans un domaine défini. C'est une occupation ou une mission décrite dans les statuts. Notre choix s'est orienté vers le commerce. Le commerce est une activité qui consiste en l'achat, la vente, l'échange de marchandises, de denrées, des valeurs, ou en la vente de services. Il n'y a pas de transformation comme pour les PMI ou Petites et Moyennes industries.

Chaque activité se termine par une vente ou par un échange de bien et services contre une valeur appelée monnaie. Le commerce permet de monétiser les labours des producteurs. Un grand nombre de jeune arrive sur le marché de travail. Des femmes participent actuellement sur le marché de travail. Cela nécessite la création d'emploi. Le commerce est l'activité que peut s'exercer chaque individu même sans diplôme.

Lorsqu'une recherche est engagée, la recherche se focalise sur l'objet de sa recherche. C'est ce dernier qui détermine, dans son fondement, sa structure, son processus de construction ou sa finalité, les procédés et enchainements possibles pour atteindre l'objectif de recherche. Notre démarche se situe aux diapasons de l'exploration et du test ; une voie hybride entre la déduction et l'induction : la démarche hypothético-déductive. La pertinence et la subtilité de cette démarche nous obligent à présenter le concept de la démarche hypothético-déductive avant de nous pencher sur les étapes proposées par cette formule d'analyse.

Notre approche méthodologique qu'on a utilisée dans cette recherche est alors la démarche hypothético-déductive.

Si nous concevons que la démarche hypothético-déductive est à mi-chemin entre l'exploration et le test, et à cheval entre l'induction et la déduction, faudrait-il alors comprendre la

démarche exploration et le processus de test d'hypothèses tout en parcourant les points de vue inductif et déductif.

La méthode déductive (ou méthode hypothético-déductive) est la méthode scientifique qui consiste à formuler une hypothèse afin d'en déduire des conséquences observables permettant d'en déterminer la validité. Lorsque la déduction concerne les conséquences futures, on parle de prédiction. Et quand la déduction se rattache aux conséquences passées, on parle alors de rétrodiction.

L'exploration ici doit être vue comme une démarche par laquelle le chercheur a pour objectif la proposition de résultats théoriques novateurs. Et le test quant à lui, est la mise à l'épreuve de la réalité d'un objet théorique.

Explorer se réfère à une démarche de type inductive alors que tester fait appel à une démarche de type déductif. Explorer en management consiste à découvrir ou approfondir une structure ou un fonctionnement pour servir deux grands objectifs : la recherche de l'explication et la recherche d'une compréhension. Explorer répond à créer de nouvelles articulations théoriques entre des concepts et/ou d'intégrer de nouveaux concepts dans le champ théorique donné.

Tester est l'ensemble des opérations par lesquelles le chercheur met à l'épreuve de la réalité un ou des objets théoriques ou méthodologiques. L'objectif étant de produire une explication par l'évaluation de la pertinence d'une hypothèse, d'un modèle ou d'une théorie.

Dès lors la déduction devient une inférence dont, « une opération logique par laquelle on tire d'une ou de plusieurs propositions la conséquence qui en résulte et l'induction est une « généralisation prenant appui sur un raisonnement par lequel on passe du particulier au général, des faits aux lois, des effets à la cause et des conséquences aux principes. Au sens propre du terme, il n'y a induction que si, en vérifiant une relation (sans la démontrer), sur un certain nombre d'exemple concrets, le chercheur pose que la relation est vraie pour toutes les observations à venir.

De même de cette démarche, on vérifie notre hypothèse qu'on a mentionné dans l'introduction générale d'après l'analyse des résultats de notre enquête effectué par les dirigeants de ces trois PME.

Nous avons contacté les dirigeants de ces trois entreprises à travers notre connaissance. Elles répondent aux critères que nous avons imposés à savoir : **la taille** qui est petite et **l'activité** qui est le commerce de biens et services. On prend ces deux caractères comme variables à étudier vis-à-vis de notre recherche dans ces PME.

Même si nous avons choisi des entreprises mais que leurs dirigeants ne nous reçoivent pas, nous ne pouvons rien effectuer. Pour s'assurer de la réalité, c'est –à-dire que les gérants de ces entreprises consentent à nous accorder des entretiens, nous exposons dans la section suivante comment les enquêtes s'étaient déroulées.

2-1 : déroulement des enquêtes

La méthodologie que nous adaptons dans notre recherche est la combinaison de deux approches : historique et qualitative.

L'approche historique consiste à étudier des faits antérieurs sur le sujet. Elle identifie notre étude documentaire. Nous avons été particulièrement influencés par les travaux de différents auteurs.

Nous n'avons pas traité des caractères quantitatifs exprimés en chiffre dans notre cas, on fait la seule méthode qualitative.

Pour bien illustrer notre méthode adoptée dans cette étude, nous avons mentionné les concepts de la recherche qualitative.

La recherche qualitative c'est la recherche qui produit et analyse des données descriptives, telles que les paroles écrites ou dites et le comportement observatoire des personnes. Elle renvoie à une méthode de recherche intéressée par le sens et l'observation d'un phénomène social en milieu naturel. Elle traite des données difficilement quantifiables. Elle ne rejette pas les chiffres ni les statistiques mais ne leur accorde tout simplement pas la première place⁵².

Le chercheur est intéressé à connaître les facteurs conditionnant un certain aspect du comportement de l'acteur social mis au contact d'une réalité. Il se sert d'un modèle interprétatif où l'accent est mis sur les processus qui se développent au sein des acteurs (ici,

⁵² Hygin KAKAI, *Contribution à la recherche qualitative, cadre méthodologie de rédaction de mémoire*, Université de Franche-Comté, Février 2008

on est intéressé par les significations que l'acteur attribue à son environnement de même qu'à ces interprétations).

De ce fait, chercher à comprendre, chercher à décrire, explorer un nouveau domaine, évaluer les performances d'une personne, aller à la découverte de l'autre, évaluer une action, un projet sont des démarches dont la réussite reste en partie liée à la qualité de la recherche qualitative sur lesquelles elles s'appuient.

L'approche qualitative est relative à la qualité ou à la nature de l'objet et perçue comme excluant de la scientificité. Elle a été optée pour notre étude sur terrain à travers l'entretien. Nous nous sommes entretenus auprès des dirigeants malgaches des entreprises étudiées pour avoir des informations. Ces entretiens sont libres avant d'être standardisés. Pour évoquer les caractéristiques communes et les traits spécifiques de chaque entreprise sur leur situation actuelle, nous procéderons par comparaison des résultats de notre enquête.

Ces enquêtes étaient le fruit de notre recherche sur terrain. La technique que nous avons utilisée est l'entretien. L'entretien est une entrevue entre deux personnes : enquêteur et enquêté. C'est aussi une interview avec une personne pour savoir ses actes, ses idées, ses projets sur la question que nous nous posons. Cela afin de l'utiliser aux fins d'analyse. C'est comme une enquête d'opinion.

Ces personnes font une conversation ou poursuivent un dialogue. Ce n'est pas une conversation habituelle. Il y a un échange d'informations entre les deux individus. L'entretien prendra la forme d'une conversation et non d'un interrogatoire. Le sujet ne doit pas se sentir que nous lui faisons passer un interrogatoire

L'entretien est un instrument scientifique efficace pour recueillir des informations. Il s'oppose au questionnaire en visant la production d'un discours linéaire sur un thème. Il implique que l'enquêteur s'abstienne de poser des questions pré-rédigées.

Dans cet entretien, nous étions l'enquêteur. Nous devons obtenir la confiance de notre interlocuteur. Nous le considérons comme notre collaborateur. Nous étions en contact direct avec notre interlocuteur. Cet entretien vise à obtenir le maximum d'informations possibles. Nous recueillions des renseignements utiles pour notre recherche.

L'entretien permet aussi de voir les comportements des personnes avec qui nous parlons. Les études sur le comportement humain permettent parfois des observations et des

expérimentations. Il est d'ailleurs possible de faire des expériences en analyse des réseaux sociaux. L'étude du petit monde représente l'expérience la plus popularisée du genre.

Cette manière de faire permet de se servir en grande partie du facteur humain. Elle peut montrer le comportement de l'homme dans un cas difficile : la fatigue ou l'inattention. Nous découvrons la sympathie dans le cas contraire.

Des entretiens avec des différentes personnalités étaient faits au départ. C'était une enquête naïve ou pré-enquête. Sa forme était libre. Les entretiens nous donnaient une information générale. Notre but dans cette enquête était de prendre contact avec le problème. Ainsi, nous avons pu le délimiter et avoir une vue d'ensemble.

Dans l'entretien libre, nous avons indiqué seulement le thème dont nous extrairons ses opinions. Tout en écoutant l'interlocuteur, nous prenions des notes. En effet, il faut que le sujet se sente suivi et compris.

Nous faisons le choix de continuer notre entretien. Nous utilisons l'entretien standardisé ou l'entretien semi-dirigé. Il est utilisé d'une manière systématique auprès d'une fraction de la population. Il discerne, analyse et mesure les attitudes de cette population. Son rôle est important. Il doit être préparé et structuré.

Nous commençons l'entretien en indiquant notre thème et en expliquant notre objectif.

Nous avons basé notre entretien avec deux variables traités (taille et l'activité des entreprises) Nous demandons ce que nous voulons. Le gérant parle. Nous l'écoutons et prenons des notes. Nous l'interrompons quand nous voulons nous orienter vers une autre chose.

Un questionnaire guide était déjà préparé en avance. Les questions étaient au nombre de 18(Annexe I). Les cinq premières questions identifient l'entreprise : historique, adresse, nombres de salariées, activités et objectifs. Quatre questions concernent la prise de décision et leur connaissance du contrôle de gestion. Quatre autres s'intéressent sur leur organisation comptable et ses charges mensuelles. Le reste concerne les problèmes rencontrés et son profit.

Les dirigeants ont été appelés à nous parler de l'organisation, de la gestion interne et des différentes relations dans et en dehors de l'entreprise. Ceci nous permet d'induire la stratégie et les objectifs poursuivis par l'entreprise. Nous avons invité les interviewés aussi à nous parler des difficultés de leurs organisations.

Les gérants ont essayé de nous donner leur maximum pour répondre aux questions. Ils ne nous donnent pas les chiffres concernant de leur entreprise : chiffre d'affaires et capital. Les questions qu'ils n'arrivent pas à répondre sont surtout sur le contrôle de gestion.

Nous procédons pas à pas dans notre méthode. Evoquons actuellement les données récoltées à partir de ces entretiens.

2-2 : Analyse des données

A partir des entretiens que nous avons faits avec les dirigeants de PME, nous avons recueilli des données. Dans les prochains paragraphes, les données recueillies lors de notre collecte seront présentées de façon à nous permettre de faire les analyses. Dans notre recherche, nous avons analysé les données collectées manuellement en utilisant la méthode de SWOT (Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats)⁵³ qui signifie Forces, Faiblesses, Opportunités, Menaces. L'analyse des données issues de l'enquête, pour aboutir à notre outil méthodologique, comporte quatre points dont : la détermination des stratégies observées sur le terrain par une analyse statistique, la détermination des options stratégiques ou stratégies alternatives par une analyse SWOT des stratégies observées, la détermination des paramètres de décision des choix stratégiques liés aux stratégies alternatives, une étude comparée des stratégies locales et celle théoriques, pour mesurer le degré de témoignage des pratiques des dirigeants des établissements par rapport au modèle d'adoption d'une innovation. Mais auparavant, nous tenons à se pencher sur un point d'éclairage sur cet aphorisme stratégique SWOT. Il consiste à combiner les forces et les faiblesses de l'entreprise aux opportunités et menaces de l'environnement. Diagnostiquer une entreprise par le SWOT reviendrait alors à savoir si la combinaison des forces et les faiblesses de l'organisation est à même de réguler la situation de la firme aux évolutions de l'environnement et d'identifier de nouvelles opportunités permettant de mieux profiter des ressources, compétences locales. En l'utilisant, la grille de diagnostic SWOT, les managers cherchent à installer une concordance entre les capacités de l'entreprise et les paramètres de réussite de l'environnement.

Lors de notre étude en utilisant la méthode de SWOT, on a procédé les démarches suivantes : tout d'abord, on a pratiqué le type d'entretien direct avec des questions ouvertes face à l'enquêté, ensuite, on a choisi cette méthode car les dirigeants n'ont pas assez de temps pour

⁵³ ROBERT BIBEAU, *les TIC à l'école : proposition de taxonomie et analyse des obstacles à leur intégration*, p14

l'enquête et surtout les informations recueillies sont brutes et fiables, puis, quelques paramètres nous incitent à opter pour cette méthode pour éviter les biais des informations et aussi nous pouvons recueillir dans l'immédiat la totalité des informations indispensables à notre étude et enfin, malgré les difficultés rencontrées sur terrain, il semblerait que la méthodologie que nous avons adoptée présente une certaine efficacité et de succès pour notre objectif.

Afin d'amener les forces et faiblesses d'une entreprise, il vaut mieux connaître leur historique et leur organisation interne.

2.2.1 Evolution historique des entreprises enquêtées et le mode de prise de décision

L'histoire de l'entreprise marque ce qu'il peut faire dans le futur. Une entreprise peut évoluer au fil du temps à travers le volume de leur actif. Deux des trois entreprises montrent cette évolution : la menuiserie et l'épicerie.

Pour la menuiserie, son activité de fabrication des meubles marque son évolution. Au début de son activité, cette entreprise ne disposait que de quelques matériels. Actuellement, elle a plus des matériels. Les machines des fabrications sont presque nouvelles qu'au début. Ainsi le nombre d'employé augmente en même temps.

Au début, la fabrication s'effectue par la possibilité de l'entreprise et le savoir faire de l'employé mais, aujourd'hui l'entreprise assure et garantit la satisfaction de leurs clients. L'entreprise écoute la demande et l'information de ses clients avant de faire une commande, c'est-à-dire que leur travail se définit par la communication de même pour la prise de décision du gérant au sein de son entreprise.

L'épicerie propose une offre très large de marchandise. Ce sont des produits que les personnes ont besoin chaque jour comme le riz, le sucre, les cigarettes,...

Ses clients sont des citoyens et des étrangers. L'entreprise ne fait que du commerce. Le gérant achète auprès des grossistes. L'entreprise était tout d'abord dans les années de sa création de très petite taille. Elle n'employait que le gérant et sa femme avec une petite maison d'une superficie de quelques mètres carrés. Le petit quartier s'est développé avec un fort déplacement et un exode des familles pour se situer auprès de lui.

D'une part, les demandes augmentent. Cela a favorisé l'agrandissement de l'épicerie. Actuellement, l'épicerie est devenue une grande maison à grande superficie que le début. Et d'autre part, la concurrence a aussi accru.

L'entreprise de peinture ne montre pas directement son évolution.

Les entreprises ont réalisé un développement. Leur mode de développement est la croissance interne par des investissements propres. Pour les PME enquêtées, l'information a une place stratégique dans l'entreprise pour la prise de décision interne ou externe. Toutes les informations sont transitées par le gérant.

Pour la menuiserie, le contact avec les clients est peu facile. Il y a indication sur panneau du nom et de ses activités. Les personnes ayant besoin de leurs travaux ou de faire d'autres services existants viennent. Les recettes de l'entreprise dépendent des nombres et des types des meubles commandées par les clients. L'augmentation de la fréquence des travaux est nécessaire selon le gérant. Ces salariés doivent tout faire pour cela en se communiquant bien avec les clients à travers leur mode d'accueil et en donnant de satisfaction de service. Cette entreprise regarde d'un seul vigilant son environnement extérieur surtout ses concurrents. Leurs prix sont en fonction de temps, des types et des matériels utilisés pour la fabrication.

Pour l'entreprise de peinture, les clients la contactent. Le gérant donne une fiche concernant sa disponibilité et ses services. Il y a une information entre les clients. L'entreprise peut aussi répondre à un appel d'offre. Les idées viennent des clients. Un marchandage existe pour la fixation de prix.

Pour l'épicerie, les vendeuses sont en contact direct avec leurs clients. Les clients viennent demander les produits qu'ils ont besoin aux vendeuses. En retour, les vendeuses leur informent les prix ou la non existence du produit dans son étalage.

L'information joue un rôle principal dans les trois entreprises. Cette information vient de la communication verbale ou téléphonique entre le gérant et les clients. Elle vient aussi par l'analyse du gérant à travers ces activités de son entreprise et l'atteinte de leur objectif. C'est de lui que viennent la prise de décision des achats, ventes et prix.

2.2.2 Organisation et gestion interne des entreprises enquêtées.

Cette organisation interne concerne tous ceux qui sont d'informations internes à l'entreprise. Chaque entreprise a sa propre méthode pour gérer son intérieur.

Pour le recrutement, l'histoire de famille est impliquée dans l'entreprise comme pour le cas de l'épicerie.

La structure de ces entreprises repose, en grande partie, sur des liens de parenté. Les employés dans l'entreprise appartiennent à la même famille.

La formation a eu lieu au sein même de l'entreprise. Les personnes nouvellement recrutées n'ont pas nécessairement au départ de formation pour accéder à un poste. C'est la confiance accordée à la personne qui est primordiale.

Le recrutement se fait en privilégiant la famille, les amis et les personnes proches de l'entourage familial. Les salariés nouvellement recrutés sont formés par les membres déjà présents. Ils s'adaptent ainsi avec la méthode mise en place dans l'entreprise. Les dirigeants sont les recruteurs.

Pour la menuiserie et la peinture, lors du recrutement, le savoir-faire de la personne est considéré. Avec son expérience et le travail avec plusieurs personnes, le gérant connaît ses employés. Il connaît les qualités et les défauts de chaque individu avec qui travaille. Ces personnes ont des expériences. Leur salaire dépend de leur tâche dans l'organisation de l'entreprise.

La structure de ces entreprises existe. Elle est très simple. Un contact direct existe entre patron et salariés ou un intermédiaire lie les deux : c'est le responsable quand le patron n'est pas là.

Pour la gestion des ressources humaines, l'appréciation du personnel est intuitive. La fiche de fonction et la grille salariale n'existent pas dans les entreprises enquêtées.

Dans le champ de la gestion des opérations pour ces entreprises, l'ensemble des décisions est pris par le gérant. Les gérants acceptent de déléguer à des personnes compétentes sur lesquelles ils exercent un contrôle informel mais réel. L'homme devient responsable et la décision se décentralise. Chaque entreprise rencontre des problèmes. Les personnes autour d'eux : associé, employé et époux donnent leurs avis pour l'aider à prendre une décision si surtout cela concerne l'activité de l'entreprise.

Pour la menuiserie et l'épicerie, la décision d'investissement en matériel appartient au gérant. C'est une décision stratégique. Ainsi, le gérant choisit le fournisseur pour les achats. C'est une décision tactique. Ils sont en contact direct avec leurs employés. Pour les décisions opérationnelles, ce sont les employés qui les prennent. Dans la menuiserie, lors des pannes techniques, un employé prend la décision de résoudre ce problème. Il donne tous ses savoirs pour l'entreprise.

Pour l'épicerie, quand il n'y a pas de monnaie dans la caisse, ce sont les commerçants qui cherchent à résoudre ce problème soit en échangeant contre d'autres marchandises la monnaie restante comme le riz soit en recherchant de la monnaie à d'autres personnes.

D'après le gérant de l'entreprise de peinture, c'est lui qui prend tous les décisions telles que l'acceptation du travail, l'achat, le recrutement de son personnel, les rémunérations de son personnel. Mais quand, il y a des problèmes que les employés peuvent résoudre lors du travail ou la réparation des matériels. Les problèmes les plus rencontrés par cette entreprise sont les problèmes financiers surtout pour les grands travaux. Les clients ne paient souvent qu'après finition des travaux, or, le travail est périodique. Pour demander un crédit à la banque, selon le dirigeant, il n'apporte pas de bilan mais seulement une attestation venant du client. Le client est devenu le garant de l'entreprise.

Nous récapitulons par le graphique ci-dessous la gestion des décisions dans les PME malgaches.

Tableau N°6 : La gestion des décisions dans les PME

GERANT	Décisions stratégiques / moyen et long terme Exemple : investissement de matériel
	Décisions tactiques / court terme Exemple : choix de fournisseur
EMPLOYEE	Décisions opérationnelles / immédiate Exemple : réparation de matériel

Source : cours de politique générale de l'entreprise, 2007

En ce qui concerne la gestion comptable et financière, chaque entreprise a sa propre méthode de gestion.

Pour la menuiserie un livre journal est tenu chaque jour. Ce livre est tenu manuellement. La loi exige de tenir une comptabilité régulière. Il est vérifié par le gérant en rapprochant le solde avec la trésorerie dans la caisse. Les clients paient de l'avance pour la sûreté des travaux demandés à l'entreprise. Le gérant paie régulièrement ces impôts et taxes à partir de ces recettes et ces dépenses. Chaque mois, cette entreprise devra payer la facture d'électricité et le salaire des employés. Il faut consacrer une somme d'argent pour payer ses dépenses sinon l'entreprise ne fonctionne pas pour le mois. Les dépenses de l'entreprise sont proportionnelles en fonction des travaux effectués par mois. Les achats de fourniture se font selon le besoin des clients. C'est après avoir réduit les dépenses, des recettes qu'il retrouve chaque mois le résultat que l'entreprise a effectué. Cette entreprise établit chaque mois un bilan de son activité.

L'épicerie tient chaque jour un cahier où les dépenses et les recettes sont marquées. C'est une forme de journal pour l'entreprise. Le gérant paie un impôt forfaitaire. Dans l'épicerie, les clients paient au comptant et n'ont pas besoin de facture sauf les gros clients qui demandent une facture. Les achats sont effectués auprès des grossistes. Ces derniers donnent des factures à leurs clients pour le suivi. Le gérant a besoin de ses factures pour établir son prix. Il prend une petite marge par rapport au prix d'achat et regarde les prix sur le marché pour faire son prix. En plus de ses achats journaliers, le gérant paie chaque mois les salaires et la facture d'électricité. Le gérant fait un contrôle chaque jour pour vérification de sa trésorerie.

L'entreprise de peinture, dans son quotidien ne tient pas la comptabilité. Elle travaille avec des particuliers. Le travail se fait sur commande des clients. Un devis est établi par le gérant et le client. C'est à partir de ce devis que la facture est élaborée. Le gérant paie des impôts forfaitaires. D'après le gérant, la dépense mensuelle de cette entreprise parce qu'elle travaille périodiquement. Quand l'activité existe, le gérant devra payer le salaire de ses employés temporaires par voiture et les achats de fourniture. Le gérant mesure son plan de travail par la taille de voiture à peindre et ainsi leur prix. L'entreprise a un budget qu'il s'est fié alors pour la réalisation, il s'assure de ne pas dépasser ce budget.

Dans les PME enquêtées, deux entreprises tiennent la comptabilité régulière. Même si la troisième entreprise ne tient pas de comptabilité, elle est formelle parce qu'elle paie des impôts forfaitaires. Les gérants arrivent à gérer de leur propre manière son entreprise. La gestion de trésorerie consiste au contrôle journalier. Le suivi journalier est réalisé par le gérant. Les tâches sont faites de manière archaïque comme le rapprochement manuel. Le

budget existe dans deux entreprises. La troisième entreprise travaille au jour le jour, l'achat de la journée dépend des ventes d'hier. Il n'y a pas de gestion de stock ni gestion de production dans ses entreprises.

Ce premier chapitre nous montre les matériels et les méthodes que nous avons utilisés lors de la recherche sur terrain. Nous nous sommes entretenues auprès de trois dirigeants de PME faisant des activités de commerce de biens et/ ou de services. Ces trois entreprises diffèrent beaucoup entre elles par les produits qu'elles vendent.

L'information a une place importante dans ces entreprises. C'est un facteur stratégique pour ces PME. Pour leur fonctionnement interne, il y a ce qui est la même et ce qui diffère. Il apparaît ainsi entre elles une certaine hétérogénéité et une caractéristique commune des PME. Elle joue aussi un rôle primordial à la prise de décision des dirigeants pour atteindre leur objectif principal.

Le contrôle de gestion a une place dans le fonctionnement de ces PME. Les dirigeants de ces PME ne connaissent pas ce qu'est le contrôle de gestion et pensent ne pas utiliser. Analysons maintenant ces résultats dans le chapitre suivant.

CHAPITRE II : ANALYSE DES RESULTATS

Vu les réponses des gérants lors des entretiens, nous pourrions maintenant analyser les résultats que nous avons obtenus.

Nous serons ici comme une personne utilisant la comptabilité analytique. Cette dernière fournira tous les éléments de nature à éclairer les prises de décisions.

Nous analyserons tous les éléments du résultat pour atteindre les objectifs que nous avons fixés au début de notre ouvrage. C'est de démontrer que le contrôle de gestion est un outil des informations pour les PME malgaches et d'expliquer que le contrôle de gestion aide les dirigeants dans leur prise de décision.

Ce chapitre nous permettra, dans un premier lieu, d'analyser la situation des PME malgaches afin de fournir des informations primaires sur ces PME à partir des entreprises enquêtées et dans un second lieu, de comparer l'opinion sur le contrôle de gestion avec la pratique dans les PME malgaches.

Section I : Analyse de la situation des PME malgaches

Les entreprises que nous avons visitées sont des PME. Elles répondent aux caractéristiques que nous avons définies auparavant. Ces entreprises sont de petite taille. Le nombre des salariés est inférieur à 100 personnes pour des entreprises de commerce. Elles peuvent s'adapter au marché.

Leurs systèmes d'information interne et externe sont simples. Ils sont fondés sur forte proximité physique entre le dirigeant et les principaux acteurs de l'univers de la PME.

1.1 Le système d'information interne des PME

La principale caractéristique qui définit le système d'information interne des PME est sa simplicité et sa faible structuration. Les dirigeants de PME sont attirés par médias les plus informels ou par les informations verbales.

Selon JULIEN (1997)⁵⁴, « les petites entreprises fonctionnent par dialogue ou par contact direct. A l' inverse, les grandes entreprises doivent mettre sur pied tout un mécanisme formel (et écrit) permettant le transfert d' information tout en minimisant le bruit et en favorisant le contrôle. Les très grandes entreprises vont même produire un « journal » de la compagnie pour diffuser l' information générale et empêcher que les rumeurs nuisent à l' efficacité de l' entreprise ». cette préférence pour les contacts directs et l' oralité est la principale marque du comportement classique de la PME.

Qui dit « informer » dit : s'exprimer, communiquer, échanger et avoir une vision commune dans la réalisation d'une action, bilan et analyse de l'année écoulée, les objectifs pour l'année à venir. C'est ce qu'on appelle : management de relation basé sur les informations.

Etymologiquement, « gestion » veut dire action de gérer, administration, c'est-à-dire gouverner et diriger. Et qui doit gouverner, c'est prévoir. De ce fait, le gérant doit être efficace en maîtrisant le sens d'organisation de l'entreprise.

Au sein de cette dernière, les informations et les communications jouent un rôle important dans la réalisation efficace des activités. Et ici, dans notre analyse, nous présentons un cas très différent, voire opposé à ce que nous voyons quotidiennement.

Comme nous avons vu précédemment, les systèmes d'informations dans le PME n'ont ni des lois ni de principe de suivre et à respecter par le gérant. Celui-ci ne dispose pas de la notion d'un projet d'entreprise. Il a sa méthode à lui-même. Il se base uniquement sur l'environnement prévisible. En effet, il ne crée pas un programme précis, donc, pas de planification d'un projet : il se contente seulement de la réalité. Il ne pense pas à l'élaborer un projet individualisé de gestion. Il apprend et découvre et lui seul.

Ensuite, le gérant ne se réfère pas à des connaissances. Il ne se soucie pas de ses compétences. Il ne note pas les caractéristiques de la gestion financière. Il agit à l'aveuglette et sans méthode. Il ne fait que satisfaire seulement les besoins de ses clients. Et sa rencontre avec eux aussi que les résultats de ses comptes l'amènent à corriger ses fautes. Voilà ce que nous appelons autocorrection ou autoévaluation d'une part, et d' autre part, la pédagogie de la découverte : le gérant fait des expériences, en tire des résultats et les traitera de façon personnelle. L'existence de ses souvenirs ressassés et le contact des marchandises avec ses

⁵⁴ GREPME sous la direction de JULIEN (PA). *Les PME : bilan et perspectives 2^{ème} éd*, les presses inter-universitaires et Economica, collection connaissance de la gestion, 1997, 364p.

sens lui font révéler et éclaircir sa cognition. Le gérant repère des situations qui déclenchent ses pensées et le pousse à réfléchir immédiatement à d'autres. Toute cette collecte spontanée de données antérieures et nouvelles s'appelle système d'information.

L'existence de ses souvenirs (expérience) : ressassés et les contacts sensoriels fréquents avec des clients et les marchandises lui font révéler et éclaircir ses pensées et le poussent à deviner et à réfléchir à d'autres choses. Pour lui, c'est cela qui la forme. Et quoiqu'il arrive, il continue son chemin, ses habitudes (contrôle) quelle que soit l'erreur. Toute cette collecte spontanée des données obtenues antérieurement constitue sa prise de décision pour le futur. C'est ce qu'on appelle système d'information qui est en quelque sorte, une résolution des problèmes. Pour le gérant, prendre une décision c'est apprendre, c'est-à-dire transformer des connaissances déjà là en connaissances nouvelles. Ce système paraît réalisable si le nombre des employés varie de 3 à 7 personnes. Certes, il n'y a pas de techniques appropriées de la part du gérant, mais il se fie seulement à son intuition grâce à son empirisme on n'a pas besoin également de définir les objectifs professionnels mais ses objectifs personnels.

On pourrait aussi dire que le hasard peut aider le gérant dans ce système. La réception fréquente des messages (informations) de la part de l'émetteur (contrôle de gestion) lui fait anticiper sur ses choix, l'orienter et prendre des décisions. Il s'autocontrôle se basant sur l'approximation et c'est grâce à ce seul contrôle qu'il découvrirait d'autres horizons et qu'il prendrait d'en nouvelles décisions. Ces dernières réhabilitent ses expériences et développent ses connaissances.

On peut obtenir des informations de façons diverses : la technologie moderne (internet, télématique,...) et le dialogue direct entre les interlocuteurs. Et c'est ce dernier qui nous intéresse vu que nous ne sommes pas en mesure d'avoir des outils informatiques sophistiqués.

Avant tout, pour qu'une PME soit efficace, elle devrait atteindre un objectif général. Cette efficacité se définit à partir des objectifs spécifiques se fixe d'abord des objectifs quantitatifs (le contrôle de gestion) et qualitatifs (le contrôle des informations) en élaborant un plan d'action à l'échéance duquel on contrôle si l'action est devenue réalité.

1.2 Les objectifs spécifiques des PME

Notons qu'il y a trois types d'objectifs :

Premièrement, l'objectif lié à la mission permanente, c'est-à-dire qu'il se définit à partir des finalités du poste, des missions et objectifs du service.

Deuxièmement, l'objectif lié à des missions ponctuelles : une action, un projet à mener une organisation à mettre en place un changement à définir.

Et troisièmement, l'objectif lié au développement professionnel : amélioration des méthodes de travail, des comportements.

Il y a, donc, une différence entre un objectif et un moyen. En effet, le moyen est au service de l'objectif ainsi se former sur Excel est un moyen pour atteindre l'objectif qui consiste à tenir à jour quotidiennement les statistiques des résultats. De ce fait, l'efficacité fait toujours appel aux exigences des informations quelles que soient les raisons. Elle deviendra une simple notion, une simple intention si le dirigeant ne transmet pas convenablement et clairement ses messages aux employés. Il doit être compétent et savoir les manipuler rigoureusement dans le but d'animer, former et négocier avec ses collaborateurs et ses clients. Le système d'information interne demeure indispensable voire vital au niveau de tout le monde si on l'applique efficacement et impartialement.

Bref, le dirigeant est en même temps un manager et leadership possédant les trois compétences suivantes dans ce système : premièrement, s'exprimer et communiquer ; deuxièmement résoudre les problèmes et troisièmement gérer le temps.

L'efficacité représente une contribution personnelle à la productivité, à la rentabilité, à l'expansion, à la créativité, en définitive aux résultats chiffrés et contrats de l'entreprise. Une conduite efficace est, donc, une conduite qui atteint un objectif préalablement fixé avec économie suffisante de moyens que ce soit pour le dirigeant et pour les salariés cette efficacité n'est pas une donnée plus ou moins hasardeuse, elle doit être organisée.

L'organisation aura pour but de grouper les hommes, d'agencer les tâches et les activités et d'établir les liens organisationnels nécessaires afin de diriger tous les efforts dans une même direction : atteindre les objectifs que l'entreprise s'est fixée. Elle sera bâtie en fonction de trois critères : d'abord, diviser le travail général en une série d'activités et d'opérations en vue d'atteindre un but ; ensuite, éviter le recoupement des tâches ; et enfin, orienter tous les efforts vers un objectif unique et un fonctionnement satisfaisant.

Cela signifie, donc, que, d'une part, le travail sera réparti entre les individus en fonction des capacités et des connaissances de chacun, et d'une autre, les tâches réparties seront efficacement coordonnées. C'est pour cela que les informations constituent une réussite de l'entreprise basée sur le dialogue entre le dirigeant et les salariés/clients.

Pour une meilleure communication, l'émetteur (dirigeant) doit préparer sa communication, être disponible, se mettre à la portée de l'interlocuteur et contrôler si son message est bien passé ou non. Le récepteur doit savoir écouter (il y a une différence entre écouter et entendre), être disponible, laisser parler l'émetteur et ne jamais essayer de deviner mais écouter réellement. En effet, le manque d'écoute entraînera le blocage et la déperdition du message. Et nous avons parlé l'importance de l'entretien. Mais, ici, pour qu'une entreprise puisse atteindre à son objectif efficacement, le dirigeant/le propriétaire devrait développer ses subordonnés en les conseillant dans leurs travaux quotidiens et en les formant pour le futur et les motiver en sachant que l'on reconnaît leur contribution. De ce fait, il est nécessaire qu'on les guide en se basant sur l'entretien d'appréciation.

En effet, pour le salarié, nombreux sont les intérêts qu'il obtiendra. Ce sera l'occasion de s'exprimer, de se sentir écouté, compris et reconnu dans son travail. Il pourra aussi participer à l'évaluation de son travail et en tirer les enseignements et surtout connaître le point de son supérieur. C'est, enfin, dans cet entretien qu'il redéfinira ses missions et ses objectifs.

Pour le dirigeant, il s'agit d'optimiser le relationnel avec chacun, mieux connaître les salariés qu'il encadre et clarifier les objectifs de l'entreprise. Il peut même ici exprimer ses satisfactions et insatisfactions, pouvoir conseiller et guider, améliorer l'organisation du travail.

Bref, l'intérêt d'appréciation pour l'entreprise sera donc d'obtenir du feed-back sur la compréhension de la stratégie et les priorités et la manière dont les objectifs sont déclinés par le dirigeant.

En fait, l'entretien ou le dialogue a pour but d'améliorer la gestion des ressources humaines en vue d'un objectif commun : recrutement, formation, mobilisation, développement professionnel. Ce dialogue devrait être constructif en répondant à trois critères : adhésion de tous, compréhension de tous et adaptation à tous.

En résumé, la mission du dirigeant consiste à réaliser ses objectifs à travers de ses collaborateurs. Tout dirigeant doit être leader et manager, c'est-à-dire qu'il conduit un groupe de personnes et organise son ménage en moyens humains et matériels. Maintenant, nous allons voir la relation entre le dirigeant et clients dit un système d'information externe. Les

informations contribuent au développement de l'entreprise au cas où elles sont fiables, étalées devant tous les concernées et faciles à déchiffrer.

1.3 Les systèmes d'informations externes des PME

Les systèmes d'information externes de la PME sont également très simples. Ceci est dû à un marché relativement proche, soit géographiquement, soit psychologiquement. C'est ainsi que la perception du changement sur le marché traditionnel local ou régional peut être rapidement saisie par des entrepreneurs attentifs aux moindres bruits du marché ; ce qui peut compenser jusqu'à un certain point les limites d'expertise ou le temps disponible à la réflexion. Dans les petites entreprises, le dirigeant fonctionne par dialogue et par contact direct tant avec les membres du personnel que les clients et fournisseurs avec lesquels il peut discuter directement pour connaître leurs besoins et leurs goûts ou expliquer les différents aspects de ses produits (JULIEN, 1997).

Les dirigeants et employés sont considérés comme les fournisseurs aux clients. Ils doivent donner des produits (mission), mais par les tâches, pour contribuer à l'objectif (quantité, qualité, chiffres, dates). Pour qu'il y ait vraiment une relation entre les deux parties, mieux vaut définir la mission du dirigeant à savoir :

- Lister les clients en se limitant aux clients directs et principaux qui reçoivent des fournisseurs de la mission au service important ;

- Lister les contributions, c'est-à-dire services aux produits, fournies à chaque client ;

- Lister à chaque fois c'est nécessaire (respect de règle, cadre budgétaire,...) ou les caractéristiques (délai, qualité, coût, ...) propres à chaque contribution.

Notons qu'il peut y avoir différents types de clients :

- Des clients internes à une unité : supérieur hiérarchique, subordonné ;

- Des clients externes à une unité mais interne à l'entreprise (service différent) : collègue, autres unités au service ;

- Des clients externes à l'entreprise : autres interlocuteurs externes (clients finaux).

Le but des fournisseurs consiste donc à concrétiser la mission qui est un objectif nécessitant les tâches à faire. C'est un objectif à atteindre dans un délai fixé avec les moyens nécessaires.

Il doit être :

- Spécifique, c'est-à-dire, précis. C'est un résultat et non une intention ;

- Mesurable, trouver des critères de performance qui serviront de références (plus facile pour les objectifs quantitatifs) ;

Atteignable, c'est une des conditions à la réussite

Réaliste, l'objectif est formulé de manière à se situer dans le périmètre d'action de l'entreprise ;

Temporel, l'action s'inscrit dans un délai donné (échéance, fréquence) pour être stimulante, réaliste et évaluable.

En bref, l'objectif dans le système de gestion doit être impérativement accompagné d'un calendrier, d'une procédure de contrôle (qui contrôle ? quand ? comment ? avec quoi ?).

Donc, pour mener à bien sa mission (satisfaire les clients), le dirigeant doit avoir avant tout le sens de créativité, c'est-à-dire , organiser, planifier et ordonner (date intermédiaire fait par étape, prévoir les imprévus, voir l'écart et son importance). C'est une analyse de la situation en se basant sur sa description, d'une part, et d'une autre, sur les recherches d'informations complémentaires. Il est indispensable que le dirigeant possède ces trois compétences générales suivantes dans ce domaine : primo, s'exprimer et communiquer, secundo, résoudre les problèmes existants et tertio, gérer son temps. Savoir négocier, savoir animer, savoir prendre des décisions tels sont les leitmotiv d'un vrai dirigeant d'une entreprise.

En tout cela ne mène à rien si les informations ne sont pas bien transmises et maîtrisées convenablement par le dirigeant.

1.4 La spécificité des entreprises enquêtées

Ces entreprises paient les impôts et taxes souvent forfaitaires. Elles sont légales ou formelles. Elles sont reconnues par le service fiscal et L' INSTAT. Elles doivent avoir un numéro statistique et Numéro d' Identification Fiscale ou NIF.

Les circonstances de réactions des entreprises peuvent être variées selon le cas. Mais dans les entreprises que nous avons visitées, ces circonstances sont les mêmes. C'est d' avoir un revenu complémentaire ou augmenter le revenu pour satisfaire leurs besoins. La division du travail des PME que nous avons interviewés est en général assez simple. Les employés sont en contact entre eux et en contact direct avec le gérant. L' entreprise est relativement petite, avec un nombre d'employés limités. Il n'y a pas dans tous les cas qu' une seule unité de travail et aucune diversification du produit. Selon CAPET, CAUSSE et MEUNIER (1986)⁵⁵, « dans les petites entreprises, la division du travail est peu poussée. Il n' y a que quelques services ou fonctions. Un grand nombre de tâches sont faites par le patron qui non seulement dirige, mais encore joue

⁵⁵ CAPET (M) ? CAUSSE et MEUNIER. *Diagnostic, Organisation, Planification d'entreprise*.

le rôle de chef de service, voire exécute des tâches ».Et d'après LEMAITRE et MADERS (1989)⁵⁶, « la division du travail est fonction des options d'organisation choisies ».

Le propriétaire est le gérant. Pour La menuiserie, le propriétaire ne travaille pas dans le local. Il dispose d'un responsable ayant des aptitudes. C'est une personne de confiance. Et pour l'épicerie et l'entreprise de salle de peinture, le propriétaire travaille tout le temps dans et pour l'entreprise. Il fait tout. La structure de ces entreprises reflète une certaine centralisation des décisions. Mais, il peut arriver qu'il y ait consultation des personnes autour d'eux. De manière générale, la petite entreprise apparaît structurellement peu spécialisée. Au plan décisionnel, nous observons également une forte imbrication entre les décisions de finalisation (stratégiques), d'animation (administratives) et d'exploitation (opérationnelles). Là aussi, nous pouvons parler de faible spécialisation, le chef d'entreprise étant à la fois compositeur, chef d'orchestre et, parfois, exécutant. (MARCHESNAY, 1991⁵⁷; GUERRA LEONE, 1994⁵⁸)

En définitive, si la PME est un modèle d'organisation peu structurée. C'est parce qu'elle correspond à une configuration spatiale compacte. La faible spécialisation des tâches est fortement conditionnée à un contexte de proximité. La proximité amplifie la faible spécialisation et atténue l'intérêt de créer une division des tâches trop poussée. Le mode de gestion de la PME est fortement centralisé, voire exclusivement incarné en la personne du dirigeant –propriétaire. S'il est généralement admis que le niveau de centralisation est fonction de la taille de l'entreprise, du caractère du dirigeant et de la valeur de ses subordonnés, il est aussi dépendant des conditions de l'entreprise (KALIKA, 1984)⁵⁹. L'atteinte de l'objectif dépend de l'activité et de la structure de l'entreprise. Dans notre cas, l'objectif est la même. C'est la rentabilité.

La rentabilité d'une entreprise dépend de son emplacement. Comme il est peu fréquent que la petite entreprise compte plusieurs établissements dispersés géographiquement, le

⁵⁶ LEMAITRE (P) et MADERS. 100 fiches-outils : Améliorer l'organisation administrative éditions d'organisation, 1989, 224p.

⁵⁷ MARCHESNA ; La PME : une gestion spécifique, Economie rurale, 1991, p11-17

⁵⁸ GUERRE LEONE. L'organisation de la petite et moyenne entreprise, CEREG, cahier de recherche, 1994, 3p.

⁵⁹ KALIKA. Contribution à la connaissance de la structure organisationnelle : essai d'analyse systémique, Université de Bordeaux, in [http://www. Oliviertorres.net](http://www.Oliviertorres.net), 1984, 1146p

patron a la possibilité de connaître presque chaque salarié individuellement et d'apprécier leurs qualités. Plus encore, il est connu personnellement de tous (BARREYRE, 1967)⁶⁰

Les entreprises telles qu'une menuiserie, une entreprise de peinture doivent se situer à proximité d'une ville. Si elles se situent à la campagne ou dans une zone rurale, elles auront moins de clients ou peuvent se trouver sans clients. Le choix de l'emplacement est donc primordial. Si les entreprises sont mal situées, les charges vont augmenter car il faut une grande publicité. Les coûts ne sont pas maîtrisés. Cela diminuera sa rentabilité.

C'est aussi de cet emplacement que dépendent les achats pour l'entreprise comme pour le cas d'une épicerie. Une épicerie se situant près d'une école doit vendre des marchandises pour fournir les goûters des élèves comme les biscuits, les produits pâtisseries et non des produits comme le riz, l'huile.

Pour les PME comme la menuiserie, le premier investissement est trop lourd puisqu'il faut des matériels et du capital. Cet investissement génère des dépenses liées à l'usine. C'est l'amortissement. La finalité de tout investissement productif est de maximiser la valeur de l'entreprise c'est-à-dire la rentabilité des fonds propres.

L'apport personnel peut être insuffisant ou des problèmes financiers existent. Alors, il faut recourir aux établissements financiers ou banques ou autre pour s'endetter. Ces établissements représentent le premier utilisateur de l'information donnée par les états financiers pour décider de l'octroi ou non de crédit. Ils ont besoin de garantie.

Mais pour l'entreprise de peinture, sans comptabilité. L'entreprise peut emprunter en donnant une attestation venant du client. Le client est considéré comme son garant. Il y a confiance de la banque auprès de l'entreprise.

Pour les problèmes techniques comme la menuiserie, les PME se fient à la connaissance de ces employés. Les employés ont de la compétence. Plus la peine de chercher un dépanneur. Les coûts seront réduits d'où la rentabilité de l'entreprise. La gestion d'une PME repose surtout sur la polyvalence de ses salariés.

⁶⁰ BARREYRE. *L'horizon économique des petites et moyennes entreprises*. Université de Grenoble, in <http://www.oliviertorres.net>, 1967, 480p

Mais cette polyvalence ne peut s'exercer que si le dirigeant et les membres de l'entreprise sont en contact permanent avec les différents problèmes survenant dans leur organisations .Là aussi , la proximité entre les acteurs facilite la polyvalence en faisant et chacun d'eux , au observateur permanent des problèmes multiples qui se posent aux autres membres de l'entreprise .Les commerciaux côtoient plus facilement les opérationnels .Ces contacts multiples et répétés induisent une meilleure connaissance et une plus grande sensibilisation aux divers problèmes de l'entreprise .La proximité favorise la polyvalence et donc l'absence de décomposition fonctionnelle au sein de l'entreprise (LEMAITRE et MADERS ,1989)⁶¹. Un tableau récapitulatif des caractéristiques des décisions peut s'établir :

Tableau N°7 : Récapitulation des caractéristiques des décisions.

Caractéristique	Type de décision		
	Stratégie	administrative	opérationnelle
Domaine de la décision	Relation avec l'environnement	Gestion des ressources	Utilisation des ressources dans le processus de transformation
Horizon de temps	Moyenne et long terme	Courte terme	Très court terme
Effet de la décision	Durable	bref	Très bref
Réversibilité de la décision	Nulle	faible	Forte
Actions correctives	Impossibles	Difficiles	Faciles
Répétitivité des choix	Nulle	Faible	Forte
Procédure de décision	Non programmable	Semi-programmable	Programmable
Niveau de la prise de décision	Direction générale	Directions fonctionnelles	Chef de services chef d'atelier
Nature des informations	Incertaine et exogènes	Presque complètes et endogènes	Complètes et endogènes

Source : www.geronim.fr 2007

⁶¹ LEMAITRE et MADERS. 100 fiches-outils : Améliorer l'organisation administrative, éditions d'organisation, 1989, 224p.

Pour avoir un profil, il faut regarder les tarifs par rapport aux couts engagés. Ainsi pour réussir ; Il faut une bonne organisation, une bonne communication et une bonne stratégie.

La stratégie a pour objet de déterminer les plans d'action que l'entreprise doit mettre en œuvre pour s'assurer un avantage concurrentiel défendable sur une longue période. L'entreprise peut choisir entre plusieurs stratégies. Mais il faut souligner que les choix finals dépendent du gérant. La plupart des PME appliquent la stratégie « pull » ou « aspiration ». Il s'agit d'attirer les gens vers le produit.

C'est une stratégie de communication. Ces moyens sont la publicité, la promotion de vente et les relations publiques. La relation publique est le procédé utilisé par les trois entreprises enquêtes quand elles contactent directement les clients ou quand elles se communiquent verbalement. La discussion, par des moyens transmis de bouche à oreille est plus utilisée pour se faire connaître. Madagascar est basée sur une culture de l'oral. C'est pour cela que : « Le contrôle de gestion a pour mission de s'assurer de la cohérence entre la stratégie adopte et les moyennes mis en œuvre sur le terrain »

D'après les proverbes, la fin justifie les moyens ou qui veut la fin veut les moyens. Cela signifie que : qui veut une chose ne doit pas reculer devant les moyens qu'elle réclame.

Les PME pour atteindre les objectifs qu'elles se sont fixées doivent fonctionner avec les moyens nécessaires. Chaque individu : employeur et employé doit tenir compte de toutes les informations internes et externes.

Toutes ces analyses sur la situation des trois entreprises comme PME malgaches reviennent a ce que dit FAURIE (2007) ⁶²: « Le contrôle de gestion est le mécanisme qui fait que l'entreprise s'assure en permanence que sa tête et ses membres vont dans la même direction .En conséquence ,la PME a un système de contrôle de gestion remarquablement performant ,puisque c'est la tête qui contrôle directement les membres . L'action du dirigeant rend inutile la plupart des postes d'encadrement qui alourdissent les couts fixes des grandes sociétés .Le dirigeant est en contact direct avec ses équipes :non seulement il s'assure qu'elle sont pénétrées de ses idées , mais que surtout , elles partagent sa motivation .En outre ,la PME a généralement une connaissance intime de son marché ,fait d'un tout petit nombre de clients fidèles ,il n'y a quasiment pas de barrière entre client et fournisseur. Bref le dirigeant sent les évolutions du marché et les transmet immédiatement a son entreprise. »

⁶² FAURIE : in www.qualia.fr

Dans cette section, nous avons présenté la situation des trois entreprises comme PME malgaches. Nous avons besoin de savoir ces informations sur les PME pour la suite de notre étude parce que le contrôle de gestion se trouve au centre des flux d'information c'est à dire que toutes les informations fournies même les plus minimales peuvent induire au contrôle de gestion. Nous détaillerons dans la section suivante la réalité sur l'utilisation du contrôle de gestion.

Section II : L'opinion sur le contrôle de gestion à la pratique dans les PME Malgaches

Suivant les résultats de l'enquête sur lesquels nous nous basons, les gérants des PME déclarent ne pas connaître ce que le contrôle de gestion. Quand les gérants entendent les mots « contrôle », la peur se voit dans leur visage et leur comportement. Mais, la réalité nous dit la connaître. C'est sur cette réalité que nous nous basons sur notre étude.

Nous partons de leur objectif qui est la rentabilité pour ces PME. Les gérants veulent gérer rationnellement leurs entreprises. Ils sont économistes et entrepreneurs. Ils minimisent les coûts pour maximiser les bénéfices. C'est le rôle principal du contrôle de gestion. Selon NIZARD (1999). « Un objectif est une source de motivation et une force motrice qui incite une personne à poursuivre une route pour arriver à ses fins, Les entreprises doivent le fixer précisément. Plus un objectif est formulé clairement et plus une personne a de chance de l'atteindre »⁶³

Analysons une à une l'organisation interne de l'entreprise.

2.1 Le mode de recrutement des PME

Un recrutement est un acte extrêmement important pour toute entreprise. Il engage l'avenir de l'entreprise. Il importe donc de prendre un maximum de précautions pour ne pas se tromper. La décision prise va exercer une influence décisive et durable sur l'entreprise.

Nous pouvons diviser le recrutement en quatre phases successives : mise au point d'un référentiel de recrutement, recherche et présélection, entretien de sélection et décision, et intégration.

⁶³ NIZARD, *Savoir convaincre : Préparer et conduire un entretien, vendre, négocier, édition l'entreprise, 1999, 127p*

En général, le recrutement est une démarche longue et onéreuse. Par sa complexité. Il demande une grande expérience. Toute décision dans ce domaine doit être prise avec le maximum de précaution. Il faut connaître le profil du poste à pourvoir.

Le recrutement met en jeu plusieurs intervenants. De ce fait, il est particulièrement coûteux. A chaque stade, des dépenses sont engagées. Les dépenses de recrutement se décomposent en coûts directs provenant des dépenses générées par le fonctionnement de l'entreprise chargés d'assurer le recrutement.

Dans les PME que nous avons enquêtées, le recrutement est très simple et ne génère pas de dépense très lourde.

Prenons l'exemple la menuiserie et de l'épicerie. Un salarié veut partir. Comment le gérant peut avoir cette information ? La réponse est par le système d'information interne. Par l'information interne, le gérant a la connaissance de cette information. Le salarié le communique de sa décision. C'est le système d'information qui est simple. Le préavis de salarié se fait par la communication verbale. Aucun papier n'est fourni. Le gérant prend simplement note dans son agenda de cette situation. Selon GELINIER (1991)⁶⁴, « Des moyens d'informations informels et indirects restent cependant utiles : contact « sur le tas » (sans court-circuit) avec des collaborateurs de plusieurs échelons au-dessous. Ce qui amène à rompre le trop célèbre isolement du dirigeant : qui est seulement le résultat d'une méthode de travail bureaucratique »

Un salarié va manquer : Le gérant doit recruter une personne mais qui ? Comme nous avons dit dans le résultat, le recrutement se fait à travers la famille et les proches. Il communique simplement à chaque famille ou à la personne proche qu'il veut recruter une personne. La communication par bouche à oreille est efficace. Il n'y a pas d'affichage ni d'annonce ni des agences de recrutement ? Cela diminue ses dépenses. Ou les dépenses liées au recrutement n'existent pas quand le gérant arrive à contrôler les informations internes et externes.

Pour l'entreprise de peinture, à chacun de ses travaux, le gérant a besoin des salariés. Il a donc l'habitude de recruter. Il ne fait plus appel à des agences de recrutement ni ne fait plus d'annonce. L'information interne existe. La naissance de contact avec un client c'est - à - dire l'existence de devis incite le gérant à recruter.

⁶⁴ GELINIER. *Fonctions et tâches de direction générale, les éditions d'organisation, 1991, 383p*

Il connaît chacun des personnes avec qui travaille par son expérience dans la matière. Les compétences de chaque individu lors de travaux antérieurs sont connues par le gérant car il a déjà travaillé avec ses personnes avant qu'il veuille travailler. L'information externe est simple par communication verbale.

Le contrôle de gestion est la maîtrise des coûts par le contrôle des informations. C'est ce que fait le gérant d'une PME quand c'est lui recrute. Il a l'information et la communique en interne et externe verbalement. Les informations sur le recrutement ne passent ni par les recruteurs, ni par voie d'affichage, ni par annonces dans les médias coûtant très chère. Le gérant peut alors faire du contrôle de gestion sans qu'il le sache

Après le recrutement, il y a la formation. Une entreprise veut ce que valent les individus qui la composent. Donc, les décisions prises par le recrutement du personnel sont importantes : la formation de tous les personnels quelle que soit sa fonction. Pour être performante, une entreprise doit orienter son personnel dans le secteur où il est le plus compétent.

Il faut que le nouveau salarié s'intègre dans l'entreprise. En général, cela génère des dépenses très lourdes pour l'entreprise. Les dépenses d'intégrations et des familiarisations sont les sommes dépensées pour que le nouvel arrivant soit adapté à son poste de travail et à l'entreprise. Elles représentent les informations, la formation et les temps perdus par les collègues.

Pour l'entreprise de peinture. Ces dépenses n'existent plus. Les personnes recrutées par le travail sont déjà aptes à travailler ensemble. Les salariés sont adaptés au mode de fonctionnement de la petite entreprise. Les travaux exécutés avant marquent leurs compétences et leur intégration dans leur entreprise.

Pour la menuiserie et l'épicerie, la personne recrutée se familiarise déjà avec l'entreprise son entrée car elle est de la famille ou proche. La menuiserie et l'épicerie sont des entreprises de commerce. Alors, quand elles recrutent, ce sont souvent des commerçants. Leur besoin en personnel est restreint. Pas besoin de formation concrète, il faut seulement que la personne recrutée sache lire, écrire et compter. Sa formation dépense moins d'argent car la personne a du temps pour se former au travail pendant les heures libres. Il existe une rotation dans l'équipe. La menuiserie travaille : de 8 heures à 17 heures soit 9 heures par jour, du lundi au samedi c'est-à-dire en 6 jours et pendant 4 semaines soit $6 \times 4 = 24$ jours par mois.

En général, le coût d'embauché d'un nouveau salarié représente toujours des sommes élevées qui atteignent l'équivalent de deux mois de salaires pour un simple exécutant et qui peuvent dépasser six mois pour un cadre supérieur⁶⁵. Pour les PME enquêtées, les dépenses sont très faibles s'il y en a. Le gérant maîtrise le besoin de son entreprise en s'informant et en se communiquant directement avec ses salariés. Il contrôle aussi les informations externes par cette communication directe. Ces types de comportement sont directement liés aux spécificités des petites organisations : la dimension relationnelle est plus importante que la dimension organisationnelle. La proximité des acteurs facilite la communication directe et verbale. La formalisation et l'écriture ne sont pas indispensables. C'est le contrôle social se situant au niveau de la gestion des ressources humaines. (LANGEVIN et NARO, 2003)⁶⁶

La gestion des carrières consiste à prendre en considération les besoins de l'entreprise et les souhaits des salariés. Pour atteindre cet objectif, la mise en place d'un système d'appréciation est indispensable pour décider des promotions et des départs. Le choix de la carrière de chaque salarié nécessite la collecte de nombreuses informations pour apprécier le plus objectivement possible son comportement et ses aptitudes dans son travail et dans ses relations avec les autres. Selon le résultat que nous avons eu avec les PME enquêtées, l'appréciation de la personne est intuitive. Le gérant est en contact direct avec ses salariés, une communication de 5 minutes suffit au lieu d'une réunion de 2 heures qui peut nuire au fonctionnement de la petite entreprise. Le gérant minimise les pertes en se communiquant directement avec ses salariés et vice-versa.

L'information est un facteur de production parce qu'il diminue l'incertitude pour la prise de décision. C'est un facteur de synergie: la performance d'une entreprise est conditionnée par la qualité des liaisons et des relations entre les unités qui les constituent. Elle consolide la culture de l'entreprise. L'information détermine les comportements des membres de l'entreprise afin que ceux-ci agissent conformément objectifs désignés. A l'extérieur de l'entreprise l'information a pour objet d'influer le comportement des acteurs extérieurs dans un sens favorable à l'entreprise⁶⁷.

⁶⁵ SOULIE et ROUX. *Gestion*, Presses Universitaires de France, 1992, 5178p

⁶⁶ LANGEVIN et NARO in « contrôle et comportements. Une revue de la littérature anglo-saxonne », Actes du 24^{ème} congrès de l'association Francophone de comptabilité, Louvain-La Neuve, mai 2003

⁶⁷ SUTTER. *Maîtriser l'information pour garantir la qualité*, AFNOR, 1993, 134p

2.2 La gestion des opérations des PME

Pour la gestion des opérations, elle concerne les achats et les ventes de service et/ou de biens. Les commerçants jouent un rôle primordial dans l'entreprise surtout dans les entreprises de commerce car le commerce est leur principale activité. C'est à partir de ses personnes que l'extérieur et l'intérieur de l'entreprise se relie. Elles sont en contact direct avec les clients. Les clients leur demandent leurs besoins. Ce besoin est le manque d'une chose nécessaire ou un désir de posséder. C'est à partir de ce besoin que viennent l'achat pour le client et la vente pour l'entreprise. C'est à partir des ventes que viennent les résultats et les chiffres d'affaires.

Les informations venant des clients, qui sont ici les attentes ou les problèmes constatés sont transmises aux commerçants, et ces commerçants les transmettent au gérant. Les commerçants constituent l'intermédiaire entre clients et gérant. Le gérant contrôle ces informations et décide après ce qu'il faut faire. Si l'entreprise offre ce que les clients veulent, cela engendrera des profits. Selon SOULIE et ROUX, (1992)⁶⁸ : « Les commerciaux jouent un rôle important dans l'entreprise ».

Prenons le cas de l'épicerie. Des produits que les clients ont besoin sont en manque sur l'étalage comme le riz ou l'huile. Les commerçants donnent cette information au gérant. Quand ce dernier fait ses achats, il cherche ses produits en premier lieu.

2.3 La gestion comptable et financière

Pour la gestion comptable et financière, l'objectif de chaque entreprise est la rentabilité.

Selon les KERVILER (1994)⁶⁹, il existe quatre types de centres de responsabilité : centre de coût, centre de produit, centre de profit et centre d'investissement.

En analysant les réponses des gérants, chaque PME malgache peut appliquer un de ces centres.

⁶⁸ SOULIE et ROUX. *Gestion, Presses Universitaires de France, 1992, 517p*

⁶⁹ KERVILER. *Le contrôle de gestion à la portée de tous. Economica, 1994, 151p*

Prenons le cas de la menuiserie parlons de charges fixes : les frais des fabrications. La facture d'électricité et le salaire des employés sont les plus élevées. Ce sont des charges qui doivent être assumées quel que soit le volume de l'activité. Ce sont aussi les charges relatives aux investissements et au fonctionnement régulier de l'entreprise. Il faut consacrer une somme d'argent pour payer ses dépenses, c'est le budget. Quand le montant à payer augmente ou diminue. Elle demande la cause surtout lors du cas de l'augmentation à ses employés. Elle s'assure que le budget ne sort pas dépassé. Cela démontre l'application du centre de coûts discrétionnaires des KERVILER par l'entreprise. L'objectif de cette entreprise est la rentabilité. Vu que l'entreprise ne peut pas agir sur ces charges, elle agit sur le niveau de vente. C'est comme dans le profit.

Maintenant, prenons le cas de l'entreprise de peinture. C'est une entreprise assez typique des PME : faibles charges de structure, travaux à la commande et activité de main d'œuvre. Pour elle, les charges variables sont les plus élevées composées des frais de transport, du salaire de ses employés temporaires par jour travaillé et des achats de fourniture. Ce sont les charges proportionnelles aux volumes des produits obtenus ou au chiffre d'affaires. L'expérience et la connaissance de la matière permettent de diminuer les dépenses.

Cette entreprise emploie des salariés temporaires. Le gérant n'embauche pas des salariés permanents. Leur nombre dépend de la grandeur de l'activité. Les salariés temporaires sont payés par jour. Pour les salariés permanents, l'entreprise doit payer salaire chaque mois (charge fixe) même s'il n'y a pas de travail. Le gérant connaît toutes les personnes avec qu'il doit travailler. Les personnes ne sont pas permanentes. Le gérant réduit son coût quand il finit en moins de temps que prévu le travail.

Le temps s'évalue dans cette activité. Le gérant emprunte de l'argent à la banque pour exécuter son activité. Cet emprunt génère des intérêts. Le montant de l'intérêt dépend de la durée de l'emprunt. Le gérant ne peut rembourser qu'après finition des travaux et paiement du client. Quand le temps de finition des travaux est court, les dépenses sont faibles. Ces méthodes de travail marquent l'emploi de centre de profit par cette entreprise définit par les KERVILER. Cette maîtrise de l'activité et de son résultat passe par un contrôle très strict des charges.

Pour l'épicerie, les charges fixes et les charges variables sont presque les mêmes. En plus de ces achats journaliers, le gérant paie chaque mois les salaires et la facture d'électricité. Il prend une petite marge par rapport au prix d'achat et regarde les prix sur le marché pour faire son prix. Ces achats du jour dépendent de la vente d'hier et des demandes des clients. Cela marque aussi l'emploi du centre de profit par l'entreprise. Cette maîtrise de l'activité et de son résultat passe par une sélection de produits pour supprimer les moins rentables. Comme son nom l'indique, l'objectif de ce centre est le profit.

2.4 Le système de contrôle de gestion des PME

Nous pouvons comparer une PME comme une équipe d'un jeu collectif⁷⁰. Le gérant est l'entraîneur et les salariés sont les joueurs. L'entraîneur choisit les membres de son équipe comme pour le recrutement dans une entreprise. L'objectif est de gagner le championnat. L'entraîneur assigne à chacun un poste ou une responsabilité. Il observe son équipe et ses concurrents : c'est la stratégie de formation. Les joueurs doivent maîtriser le ballon. A chaque match, il faut gagner, en marquant des points. Le joueur ne doit jamais oublier qu'il n'est rien sans son équipe. L'entraîneur veille en permanence aux signes avant-coureurs d'une évolution de son équipe ou de ses concurrents, et adapte sa stratégie en fonction. En contrôlant son équipe et ses concurrents. L'entraîneur peut atteindre son objectif de gagner le championnat. C'est comme l'esprit du dirigeant quand celui-ci contrôle les informations interne et externe de son entreprise.

Dans une entreprise, pour qu'une PME soit efficace, elle devra impérativement mettre en place son système de contrôle de gestion. Et qui dit efficacité dit objectif atteint. Cette efficacité représente une contribution personnelle à la productivité, à la rentabilité, à l'expansion et à la créativité. En définitive, elle se base aux résultats chiffrés et concrets de l'entreprise

Notons également que l'efficacité n'est rien sans qu'il y ait une organisation qui aura pour but de constituer les services d'une entreprise en donnant à chacun l'importance qu'il doit avoir, de façon qu'elle dispose, en temps voulu et au moindre coût, de ce qui est utile à son fonctionnement. Et c'est à partir de cette organisation qu'on aboutit à la collecte de donnée, à leurs vérifications et à la prise de décision du gérant.

⁷⁰ FAURIE in www.qualia.fr

Lors de notre observation sur terrain concernant la pratique de contrôle de gestion dans les PME, on constate que, les dirigeants font d'une façon habituelle, d'une manière spontanée et surtout par routine. En effet, ces méthodes ne comportent pas des principes méthodologiques ni des démarches techniques formelles.

La force de leurs méthodes en contrôle de gestion est que les dirigeants sont toujours informés à propos des toutes les activités de l'entreprise, le contact et la communication entre les gérants et leurs clients ou leurs employés s'effectuent d'une manière directe et immédiate et surtout, c'est cette méthode de contrôle qui leur facilite la maîtrise de tout ce qui se passe à l'intérieur de l'entreprise.

Néanmoins, ce type de méthode de contrôle est basé uniquement sur l'habitude à ses points faibles. Dans les cas exceptionnels en dehors de leur habitude, les dirigeants rencontrent autant de difficultés à s'en sortir, et même en cas d'absence du gérant, les subordonnées ne sont pas en mesure de prendre une décision ni de procéder à un autocontrôle et cela paralyse l'exécution des activités de l'entreprise.

Par contre, ces démarches de contrôle de gestion présentent quelques opportunités : la liberté et surtout l'Indépendance au niveau de la variation des prix en fonction des circonstances, de plus ils ont la faculté de diversifier les activités et même la taille de l'entreprise.

Et enfin, autant de menaces peuvent influencer cette méthode de contrôle de gestion d'autant plus que les gérants ne sont pas la mesure d'affronter l'impact de la variation des contextes environnementaux.

De plus, le contrôle de gestion exige tout un minimum de préparation : connaître son environnement, mobiliser tous les ressources disponibles pour obtenir et vérifier les informations.

Ce contrôle ne se fait pas de façon hasardeuse, elle s'appuie aussi sur des éléments de base très divers notamment les relations personnelles.

Ce contrôle de gestion développe et cultive la personnalisé des individus. C'est le contrôle de gestion à caractère composte mentale.

Concernant le contrôle de gestion à caractère externe, ou parler de ressources pécuniaires, de finances et de comptabilité.

En résumé ce contrôle de gestion constitue l'élément modérateur que ce soit dans le domaine financier et dans le domaine de collecte d'informations. C'est à partir de ce contrôle, que le gérant dresse le bilan financier de son entreprise. Il rassemble tous les éléments et les faits significatifs de chaque exercice. Et ce système, très important, reste le moyen souverain pour dépister les erreurs et prévoir l'éventuelle décision.

La quasi-totalité de la réussite d'une PME dépend toujours des informations reçues. Quelque fois, les approximations et la non-maîtrise de celles-ci ne facilitent pas la tâche, notamment dans la prise de décision. En effet, leurs modifications fréquentes impliquent beaucoup de changements de mentalité et d'hésitation pour le gérant. Cependant, la nouvelle donne est maintenant connue grâce au contrôle de gestion. Il est indispensable de bien réaliser ce que la réforme va changer la vie de l'entreprise.

L'information reste donc, le reflet de la prise de décision. Elle incite le gérant à prendre des initiatives concernant son entreprise. Plus il reçoit des informations plus il obtient des résultats. Il est au courant de ce qui se passe grâce à la communication du contrôle de gestion, et prendra de son plein des décisions. La décision semble être hasardeuse et aléatoire, mais, elle atteint toujours un objectif positif pour lui : la rentabilité de son entreprise. C'est à partir des informations reçues qu'il oriente tous ses efforts vers un objectif unique et un fonctionnement satisfaisant. Elles constituent une réussite de l'entreprise entre le gérant, les employés et les clients. Il va optimiser la collecte des informations qu'il apprend progressivement. Savoir prendre de décision signifie savoir collecter des informations qui contribuent au développement de l'entreprise même si elles ne sont pas fiables pour le propriétaire.

En bref, le système de contrôle de gestion et le système d'information restent interdépendants voire inséparables. L'un appelle l'autre, et vice-versa, dans la prise de décision. Le système de contrôle de gestion est considéré comme une sorte de guide et de canevas dans la prise de décision. Le gérant dispose donc, d'une certaine liberté et de lucidité pour choisir, sélectionner les informations reçues et les manipuler à sa guise. Ce sera pour lui une sorte de sécurisé appréciable, un avantage considérable d'avoir de bons rendements d'une entreprise.

Ce deuxième chapitre montre que le contrôle de gestion dans la PME sont des contrôles informels : sur le comportement et la culture de l'entreprise. Les sources des

informations sont multiples, alors ils les utilisent pour les contrôler. Même contrôle des petites informations marque son utilité dans l'entreprise.

Les centres de profit et les centres de coût sont les plus utilisés par les PME pour contrôler ces résultats. Les gérants des PME appliquent le système de contrôle de gestion sans qu'ils ne soient conscients. Cela passe de l'analyse du fonctionnement de l'entreprise jusqu'à l'atteinte de son objectif.

CONCLUSION PARTIELLE

Les trois entreprises que nous avons étudiées se différenciaient sur la manière de faire. Les gérants des PME disaient qu'ils ne connaissaient pas le contrôle de gestion. Mais en analysant les résultats des enquêtes, nous pouvons dire qu'ils contrôlent les informations internes et externes de l'entreprise avant de prendre une décision.

La fonction contrôle de gestion n'existe pas toujours dans les entreprises. Le gérant peut faire ses tâches. Le contrôle de gestion peut s'adapter au besoin de chaque entreprise. Les PME utilisent le système de contrôle de gestion par le centre de profit ou par le centre de coût selon le cas sans qu'elles ne le sachent. Les gérants arrivent à maîtriser leur gestion sans même avoir de comptabilité ou en ayant tenu la comptabilité. Ils ont l'esprit de l'entraîneur dans une équipe de jeu collectif.

Nous atteindrons ainsi notre objectif quand nous disions que « le contrôle de gestion est un outil de contrôle des informations pour les PME ». Les dirigeants des PME ont besoin d'informations pour leur fonction. Le contrôle de gestion leur donne ses informations. Le contrôle de gestion par le contrôle des comportements aide les dirigeants à maîtriser et à prendre une décision. Il est alors un outil de management pour les PME.

CONCLUSION

Le contrôle de la gestion de l'entreprise est la maîtrise de sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements pour s'y préparer avec son équipe et s'adapter à une structure évolutive.

Il effectue un ensemble des tâches qui aident les responsables à la prise de décision et qui évaluent la qualité de son gestion. Il s'agit donc d'un travail de conseil et d'assurance du contrôleur de gestion pour concevoir, développer et faire fonctionner certains dispositifs d'information que d'autres personnes utiliseront pour effectuer le contrôle économique des activités placées sous leur responsabilité.

La place de cette fonction de contrôle de gestion dépend de la taille, du statut et de la spécificité de chaque entreprise. Dans les grandes entreprises le contrôle de gestion est lié, soit à la direction générale, soit à la direction financière. Par contre dans les PME c'est le comptable ou le dirigeant qui exécute les techniques de contrôle. Ainsi l'application de contrôle de gestion dans les PME dépend des caractéristiques des dirigeants, ses compétences et sa volontiers.

La maîtrise de la performance de l'entreprise est primordiale de mettre l'accent sur la relation étroite entre le contrôle de gestion et les différents services de l'entreprise tel que la fonction stratégie, la fonction marketing, etc.

Le contrôle de gestion en collaboration avec ces différents services de l'entreprise permet d'éclairer les divers aspects de la performance de l'entreprise, cela montre qu'il est une fonction transversale de support.

Le contrôle de gestion a toujours envisagé ses rapports avec le système d'information dans une logique de moyens, le système d'information devant fournir les informations nécessaires au contrôle. Collecter, créer, synthétiser, analyser, diffuser de l'information afin d'aider la décision, tel est un des impératifs majeurs qui expliquent et justifient classiquement le contrôle de gestion. La décision étant fonction de l'information, il est essentiel d'améliorer « toujours plus » l'information du décideur.

Les dirigeants doivent disposer des informations sur la gestion de l'entreprise pour pouvoir contrôler les activités et les résultats. L'entreprise peut souffrir d'excès d'informations ou de

pénurie de données de qualité. Le contrôle et la gestion de l'information sont essentiels. Cela permettra la communication de l'entreprise. L'entreprise est une organisation et a une organisation.

Dans les trois entreprises enquêtées, les gérants sont inquiets en entendant le terme « contrôle de gestion ». Ils ne sont pas conscients de son utilisation dans leur entreprise. Alors que ce n'est pas une sanction mais c'est un outil qui les aide à avoir les informations utiles à leur prise de décision. Mais ces gérants arrivent à maîtriser leur gestion en se basant sur l'organisation interne de leur entreprise. Ils ont l'esprit approprié pour contrôler leur entreprise. Les dirigeants se forment, s'informent, informent et forment. Le contrôle direct est en place dans ses entreprises. Les gérants sont à la tête d'un petit nombre de personnes.

Une entreprise peut mettre en œuvre le processus et même les procédures sans que pour autant une personne ne soit chargée de les gérer. Dans ce cas, la fonction contrôle de gestion est assurée par la direction générale, par le comptable ou par une personne extérieure chargée de superviser, d'aider les dirigeants dans la prise de décisions.

Même dans un contexte défavorable, les PME peuvent réussir en employant des méthodes ou de la stratégie qui est l'art de coordonner ou de manœuvrer pour atteindre l'objectif. Pour pouvoir travailler, décider, organiser et prévoir ; le chef d'entreprise devra contrôler et s'informer en pensant à l'objectif de l'entreprise. Il y a alors une relation de cause à effet.

Le dirigeant a de l'importance capitale dans le monde de l'entreprise. Il a l'obligation de chercher et d'apporter des solutions concrètes à des problèmes d'actualité. La gestion quotidienne d'une entreprise en cette ère de la mondialisation met à l'épreuve la pratique des dirigeants, leur manière de faire et même leurs valeurs. La solution présente donc les axes des enjeux de l'entreprise. C'est pourquoi le contrôle même minime et informel sera une occasion de jauger la capacité et les valeurs du dirigeant dans la gestion de l'entreprise en ce troisième millénaire.

En clair, les dirigeants ont différents défis majeurs à relever. Il est essentiel dans tous les cas de maîtriser les informations nécessaires à la gestion pour que l'entreprise devienne un véritable acteur économique. Le suivi est important car il permet de s'assurer que les actions mises en œuvre mènent bien l'entreprise là où son dirigeant le souhaite.

Une société ne peut distancer ses concurrents que si elle peut établir une différence qu'elle peut préserver. L'étude de la situation concurrentielle ne doit pas se limiter à celle des seules entreprises intervenant sur le marché, comme nous faisons habituellement. Il faut d'une part adopter une conception élargie de la concurrence, en tenant compte des menaces potentielles : entrée de nouveaux concurrents, apparition de produit de substitution. Il est nécessaire de prendre en considération les clients, les fournisseurs, l'Etat et les bailleurs de fonds. C'est l'utilité des informations externes.

Il est souvent difficile de laisser le contrôle de gestion à sa place. Le contrôle de gestion, au carrefour de nombreuses fonctions, peut assez facilement dériver, sous l'effet de ses tendances propres, du contexte, et des pressions des autres acteurs. Mais, la présence du contrôle de gestion peut aider facilement les dirigeants à la prise de décision dans gestion de son entreprise et peut prévoir son avenir.

Bref, on peut dire que le contrôle de gestion est source d'information dans les PME pour aider les dirigeants à la prise de décisions. Mais, une question se pose est-ce que tous les dirigeants sont-ils capables de contrôler leurs entreprises ?

BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES

- ✓ ANTHONY R.N. *Planning and control systems. Framework for Analysis*, Harvard University, 1965, p55
- ✓ BOLLINGER D, ET HOSSTEDE G., *Les différences culturelles dans le management*, les éditions d'organisation, 1987, 246p
- ✓ BONTOUX et al. *Gestion : Entreprise hôtelière, comptabilité, informatique*, tome 1, édition BPI 1990, p68
- ✓ BOUQUIN (H), *La comptabilité de gestion*, 1997, 128p.
- ✓ BOUQUIN, *Les fondements du contrôle de gestion*, Presse Universitaires de France, collection que sais-je ?, 1994, 127p
- ✓ BRAGARD L. *La PME et l'information*, Fondation Roi Baudouin Editeur, Bruxelles, 1992, p.25
- ✓ CAPET M., CAUSSE G., MEUNIER J., *Diagnostic, Organisation, Planification de l'Entreprise*, Editions Ecomica, 1983 et 1986, p81
- ✓ CAUSSE, Geneviève, *chapitre introductif au contrôle de gestion dans le Manuel de gestion*, Editions Ellipses/ AUF, 1999, p14
- ✓ DONCKELS. : *Pleins feux sur les PME*, Roularta Books, 1^{ère} édition, Bruxelles, 1995, p.12
- ✓ GELINIER. *Fonctions et tâches de direction générale*, les éditions d'organisation, 1991, 383p
- ✓ GREPME sous la direction de JULIEN (P.A). *Les PME : bilan et perspectives*, 2^{ème} édition, les Presses inter-Universitaires et Economica, Collection connaissance de la gestion, 1997, 364p
- ✓ BOISVERT Hugues : *Le renouvellement de la comptabilité de Gestion*, Gestion op. Cit. 1989, p.155.
- ✓ HERVE ARNOUD : *le contrôle de gestion... en action*. Edition liaisons 2001, p19
- ✓ KEISER *Le contrôle de gestion*, 3^{ème} éd, édition ESKA, 2004, 535p
- ✓ KERVILER, *Le contrôle de gestion à la portée de tous*, Economica, 1994, 151p
- ✓ LEMAITRE (P) et MADERS. *100 fiches-outils : Améliorer l'organisation administrative* éditions d'organisation, 1989, 224p.

- ✓ LONING, *L'organisation et mise en œuvre*, DUNOD, 2003, 278p
- ✓ MARCHESNA ; *La PME : une gestion spécifique*, Economie rurale, 1991, p11-17
- ✓ MINTZBERG *Le Management : voyage au centre des organisations*, les éditions d'organisation, 1990, 570p
- ✓ NIZARD, *Savoir convaincre : Préparer et conduire un entretien, vendre, négocier*, édition l'entreprise, 1999, 127p
- ✓ PARANQUE B, « Economie de la PME : de l'artefact statistique à une réalité économique », WorkingPaper, 2004, 69p
- ✓ PIGANEAU *La micro-entreprise de A à Z*, 2^{ème} édition, édition d'organisation, 2004, 241p
- ✓ RAYMOND L, « Les systèmes d'information », in *Les PME : bilan et perspectives*, Economica, 1ère édition, Paris, 1995, p.18
- ✓ RAYMOND, L et BLILI, S, « Les systèmes d'information », dans Julien, P-A, *Les PME Bilans et Perspectives*, GREPME, Economica (Paris), 2^{ème} Edition, 1997, p.46
- ✓ ROBERT BIBEAU, *les TIC à l'école : proposition de taxonomie et analyse des obstacles a leur intégration*, p14
- ✓ SIDI MOHAMED NOUNOU ABD DAYEM ; *Contrôle de gestion cas de la société de construction et de gestion immobilière ; Université de Nouakchott, Mauritanie - Maîtrise en gestion ; 2010.*
- ✓ SUTTER. *Maîtriser l'information pour garantir la qualité*, AFNOR, 1993, 134p
- ✓ THIETART, *Le management*, Presses Universitaires de France, collection que sais-je ? 1980, 128p
- ✓ TORRES, O, «Stratégie de mondialisation et PME : l'instruction d'un paradoxe», 3^{ème} Congrès International Francophone de la PME, Actes du Colloque : Stratégie et Croissance des PME, 1996 p. 831 - 848.
- ✓ TOUCHAIS. *Le contrôle de gestion et l'exportation : une combinaison originale de pratiques formelles et informelles*, Finance contrôle Stratégie, volume 1, 1998, p.107
- ✓ VAN CAILLIE, *Principes de comptabilité analytique et de comptabilité de gestion*, Les Editions de l'Université de Liège, 1^{ère} édition 2001
- ✓ WATERFIELD (C) et RAMSING *systèmes d'information de gestion pour les institutions de microfinance. Guide pratique*, GRET et CGAP ? 1998, 226p

REVUES

- ❖ BELLEY, A, « Notes de Cours Management des PME, GAE - 6003 », Université du Québec à Trois-Rivières, 1999, p.6
- ❖ GUERRA LEONE L'organisation de la petite et moyenne entreprise, CEREG, Cahier de Recherche, 1994, 3p LANGEVIN et NARO in « contrôle et comportements. Une revue de la littérature anglo-saxonne », Actes du 24^{ème} congrès de l'association Francophone de comptabilité, Louvain-La Neuve, mai 2003, p59
- ❖ MERCHANT cité par LANGEVIN et NARO in « contrôle et comportement. Une revue de la littérature anglo-saxonne » acte du 24^{ème} congrès de l'Association Francophone de comptabilité.
- ❖ Ordre des experts-comptables et comptables agréés (OECCA), 1977
- ❖ POLLARD, C.E et HAYNE, S.C, « The changing Face of Information System Issues in Small Firms », International Small Business Journal, 1998 Vol. 16, n°3, p.70 æ86.
- ❖ SANITA SANA ; Contrôle de gestion de l'Office Cherifien des Phosphates ; Ecole supérieure de commerce et d'administration des affaires ; 2008, p.31
- ❖ SOULIE et ROUX, Gestion, presses Universitaires de France, 1992, 517p
- ❖ TOULOUSE, J-M, « Stades de développement de l'entreprise et défis pour l'entrepreneur », Revue Commerce 1980 Vol. 1-6, p. 124-134.

COURS

- Cours : contrôle de gestion, 4^{ème} année, 2007
- Cours : politique général de l'entreprise, 4^{ème} année, 2007

WEBOGRAPHIE

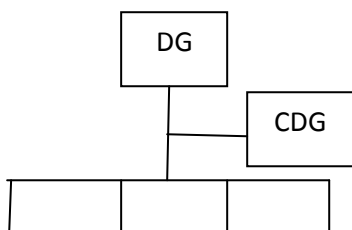
- ✓ BARREYRE. L'horizon économique des petites et moyennes entreprises. Université de Grenoble, in <http://www.oliviertorres.net>, 1967, 480p (mars 2012)
- ✓ BERLAND (N) in www.editions-performance.com/finance/mesure.htm (mars 2012)
- ✓ FAURIE in www.qualia.fr (avril 2012)
- ✓ FOLLETT cité par BOUQUIN in <http://www.crefige.dauphine.fr> (avril 2012)
- ✓ GABILLIET in www.entreprise.com (mars 2012)
- ✓ GARVIN in [www. Management.com](http://www.Management.com)(auteur de Building a Learning Organization) (mars 2012)

- ✓ *KALIKA. Contribution à la connaissance de la structure organisationnelle : essai d'analyse systémique, Université de Bordeaux, in [http:// www. Oliviertorres.net](http://www.Oliviertorres.net), 1984, 1146p (avril 2012)*
- ✓ *MILES et HUBERMAN in [http :// teccfa.unige.ch/method/IDHEAP](http://teccfa.unige.ch/method/IDHEAP) (mars 2012)*
- ✓ *ROUBY et SOLLE in [http://memoireonline;free;fr](http://memoireonline.free.fr) (mars 2012)*

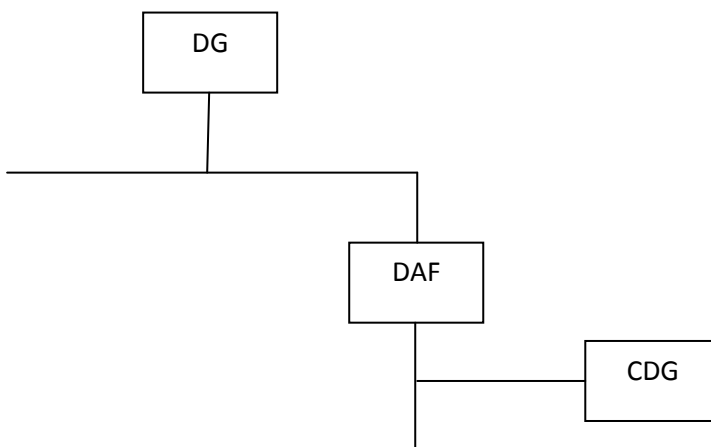
ANNEXES

ANNEXE I : PLACE DU CONTROLEUR DE GESTION DANS LES ENTREPRISES DE PETITE TAILLE

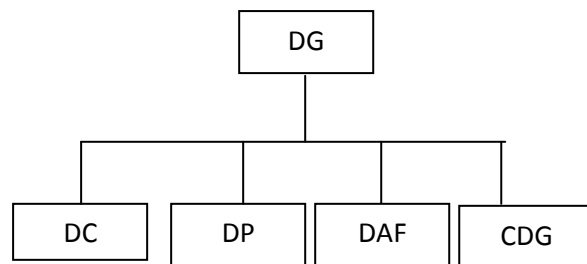
Le rattachement au directeur général : c'est la solution qui apporte le plus de légitimité au contrôleur de gestion lorsqu'il ne dispose pas de pouvoir hiérarchique. Ce pouvoir est souvent informel ; il s'appuie sur l'influence dont le contrôleur de gestion dispose sur l'élaboration de la stratégie. Il assure alors souvent la cohérence du niveau de contractualisation avec la stratégie et l'exploitation, jouant ainsi le rôle de consultant interne et de formateur auprès des opérationnels.



Le rattachement au directeur financier : cette solution présente plusieurs inconvénients. Le directeur financier peut constituer un écran plus ou moins opaque entre le directeur général et le contrôleur de gestion. Le contrôleur de gestion porte l'étiquette directeur financière qui peut rendre plus difficile ses rapports avec les opérationnels eux-mêmes et leurs responsables, car il sera à la fois juge et partie. Les sources d'information seront prioritairement de nature économique et financière au détriment de données opérationnelles (volume, qualité, délai)



Autre positionnement : le rattachement en réseau : certaines organisations ont placé la fonction au même niveau que les principaux responsables de l'entreprise, ce qui peut faciliter les communications.



ANNEXE II

Guide d'entretien

1. Parlez-moi de l'historique de votre entreprise ?
2. Quelles sont les activités de votre entreprise ?
3. Combien avez-vous d'employés salariés ?
4. Quelle est votre adresse ?
5. Quel est l'objectif de votre entreprise ?
6. Est-ce que c'est vous qui prenez les décisions dans votre entreprise ?
7. Qui vous aide à prendre les décisions ?
8. Existe-t-il le poste de contrôleur de gestion dans votre entreprise ?
9. Si non, connaissez-vous les rôles du contrôleur de gestion ? lesquels ?
10. Tenez-vous une comptabilité régulière ? manuelle ou informatisée ?
11. Si non, comment faites-vous pour gérer votre entreprise ?
12. Quelles sont les charges que vous devez payer ?
13. Est-ce que ces charges sont fixes ou variables ?
14. Comment avez-vous minimisé ces charges ?
15. Quels types de problèmes avez-vous rencontré dans votre entreprise ?
16. Comment avez-vous résolu ces problèmes ?
17. Est-ce que vous gagnez de profit dans votre entreprise ?
18. Si oui, fixe ou variable ? satisfaisant ou non ?

ANNEXE III : APPROFONDISSEMENT DE LA NOTION DE DECISION

1.1 Qu'est ce qu'une décision ?

On peut définir la décision comme étant un « acte par lequel un ou des décideurs opèrent un choix entre plusieurs options permettant d'apporter une solution satisfaisante à un problème donné ». Dans son approche plus moderne, la prise de décision apparaît plutôt comme « un processus d'engagement progressif, connecté à d'autres, marqué par l'existence reconnue de plusieurs chemins pour parvenir au même et unique but ». L'évolution du concept de décision est révélatrice d'un certain nombre d'évolutions dans la manière d'appréhender le processus de la prise de décision :

- La décision n'est plus un acte unique et constant fondé sur la recherche du profit mais repose sur un ensemble successif de décisions de moindre portée.
- La décision n'est plus fondée sur la recherche d'un seul objectif mais intègre un nombre plus important de variables.
- La décision intervient dans un contexte plus aléatoire dans le sens où la manière d'atteindre l'objectif poursuivi peut passer par différents types d'actions.

Ces évolutions sont compréhensibles car elles ne font que souligner les mutations du système productif : l'environnement de l'entreprise est devenu plus complexe, plus incertain aussi et la prise de décision ne repose plus sur un seul individu mais peut être partagée entre un nombre élevé d'acteurs agissant au sein de l'entreprise. Cette multiplication du nombre de décideurs reflète par ailleurs la diversité des décisions qui doivent être prises dans une entreprise.

1.2 Les différents types de décisions possibles

On distingue traditionnellement trois grands types de décisions qui doivent être prises dans une entreprise :

- Les décisions stratégiques engagent l'entreprise sur une longue période puisqu'elles conditionnent la manière dont l'entreprise va se positionner sur un marché de manière à retirer le maximum de profit des ressources qu'elle mobilise.

On cherche alors à répondre à la question essentielle de l'entreprise qui est « quoi produire ? » et son corollaire qui est « quels moyens mettre en œuvre de manière efficace pour produire ? »

- Les décisions administratives ou tactiques servent à organiser la collecte et l'affectation des ressources matérielles, humaines, financières et technologiques au sein de l'entreprise.
- Les décisions opérationnelles s'appliquent dans le cadre de la gestion courante de

l'entreprise et concernant l'utilisation optimale des ressources allouée dans le cadre du processus productif de l'entreprise (gestion des stocks, gestion de la production...)

ANNEXE IV : CARACTERISTIQUES DES DIFFERENTS TYPES DE DECISION

La classification par l'entreprise des différents types de décisions (stratégique, tactique et opérationnelle) est importante car elle conditionne l'élaboration des processus internes de prise de décisions adaptés à leurs spécificités.

Le processus interne de prise de décision suit en général différentes étapes :

- analyse de l'objectif : pour définir de manière précise et formulable l'objet de la prise de décision future (sur quoi porte la prise de décision).
- collecte de l'information : porte sur les facteurs externes (environnement concurrentiel de l'entreprise) et sur les facteurs internes (inventaire des ressources disponibles pouvant être utilisées dans le cadre de la décision prise).
- Définition des options possibles : l'analyse de l'information permet de définir un ensemble de décisions susceptibles de fournir une réponse au problème posé.
- Comparaison et évaluation de ces options : dans le processus de décision, il est nécessaire de pouvoir comparer les différentes options possibles ce qui nécessite de pouvoir en évaluer les coûts et les gains probables.
- Choix d'une option : la décision proprement dite consiste à choisir une option de manière rationnelle, c'est-à-dire en choisissant celle qui permet à l'entreprise d'optimiser l'utilisation de ses ressources.

Bien que la démarche soit identique pour l'ensemble des prises de décisions de l'entreprise, il est possible d'identifier certaines caractéristiques propres à chacun des types de décision

TABLE DES MATIERES

REMERCIEMENTS

LISTE DES ABREVIATIONS

INTRODUCTION	1
PREMIERE PARTIE	6
LA PLACE DU CONTROLE DE GESTION DANS UNE ENTITE	6
CHAPITRE I : CONCEPTS DE BASE DU CONTROLE DE GESTION.....	8
Section I : Contrôle de gestion et structure organisationnelle	8
1.1 Définition contrôle de gestion.	8
1.2 Les différents niveaux de contrôle	10
1.3 Evolution du concept contrôle de gestion.	14
1.4 Mission et rôle du contrôle de gestion	17
1.5 Place du contrôle de gestion dans la structure organisationnelle	20
Section II : Processus du contrôle de gestion	20
2.1 Le contrôle organisationnel.....	21
2.2 Le contrôle interne	21
2.3 Audit interne	22
2.4 Place du contrôle de gestion dans le processus stratégique	23
2.4.1 La mise en place de tableaux de bords	24
2.4.2 Le tableau de bord de trésorerie	24
2.4.3 Le tableau de bord de gestion.....	24
2.4.4 Le tableau de bord prospectif.....	24
2.4.5 Implantation du contrôle de gestion dans l'entreprise	25
a) Planification.....	26
b) Budgétisation	26
c) Action et suivi de la réalisation	26
CHAPITRE II : CONTROLE DE GESTION : UNE FONCTION DE L'ORGANISATION DE L'ENTREPRISE	28
Section I : structures organisationnelles de l'entreprise et place du contrôleur de gestion	28
Section II – Modifications organisationnelles et contrôle de gestion	32
CONCLUSION PARTIELLE.....	45

DEUXIEME PARTIE	46
LE CONTROLE DE GESTION ET LES PME MALGACHES.....	48
CHAPITRE I : METHODOLOGIE	48
Section I : Présentation et choix des entreprises enquêtées.....	48
1.1 Définition de la PME	48
1.2 Spécificités des PME.....	50
1.3 Le rôle du dirigeant	52
1.4 Présentation des entreprises enquêtées.....	52
Sections II : Méthodologie d’approche.....	53
2-1 : déroulement des enquêtes	57
2-2 : Analyse des données	60
2.2.1 Evolution historique des entreprises enquêtées et le mode de prise de décision.....	61
2.2.2 Organisation et gestion interne des entreprises enquêtées.	63
CHAPITRE II : ANALYSE DES RESULTATS.....	67
Section I : Analyse de la situation des PME malgaches.....	67
1.1 Le système d’information interne des PME	67
1.2 Les objectifs spécifiques des PME.....	70
1.3 Les systèmes d’informations externes des PME	72
1.4 La spécificité des entreprises enquêtées	73
Section II : L’opinion sur le contrôle de gestion à la pratique dans les PME Malgaches ...	78
2.1 Le mode de recrutement des PME	78
2.2 La gestion des opérations des PME	82
2.3 La gestion comptable et financière	82
2.4 Le système de contrôle de gestion des PME	84
CONCLUSION PARTIELLE.....	88
CONCLUSION.....	89
BIBLIOGRAPHIE	92
ANNEXES.....	i
RESUME ANALYTIQUE	

RESUME ANALYTIQUE

Placé dans un environnement marqué par la mondialisation croissante des échanges, les PME doivent relever le défi de se développer. C'est pour cette raison que les dirigeants doivent disposer des informations de qualité pour pouvoir contrôler leurs activités. Les PME souffrent d'excès d'informations ou de pénurie de données de qualité. Le contrôle et la gestion de l'information sont essentiels. Les PME sont accusées de ne pas avoir d'outils modernes pour contrôler les informations, en particulier, de manquer de contrôle de gestion.

Cette recherche s'intéresse au fonctionnement des dispositifs de contrôle de gestion dans les PME. En effet, dans le cadre du contrôle de gestion, le processus de prise de décision du dirigeant préconise-t-il essentiellement l'appui sur le système d'information? Notre étude cherche à démontrer la présence et le rôle joué par le contrôle de gestion dans les PME. Elle cherche à expliquer que le contrôle de gestion aide les dirigeants dans leur prise de décision comme un outil de management.

Après des études documentaires et à partir des entretiens auprès de trois dirigeants des entreprises, nous constatons que les PME ont un système de contrôle de gestion performant puisque le dirigeant contrôle directement les membres de son entreprise. C'est la force de la proximité dans les PME. Même si ses dirigeants ne connaissent pas ce qu'est le terme : contrôle de gestion, leur organisation interne s'adapte avec le système de contrôle de gestion. L'application du contrôle de gestion est une question toujours d'actualité pour les dirigeants des PME.

Mots clés : contrôle de gestion, information, décision, PME.