



HAL
open science

Contrôle de gestion et performance dans le contexte PME : revue de littérature

Mohamed Tahrouch, Tayeb OUAZZANI CHAHDI

► To cite this version:

Mohamed Tahrouch, Tayeb OUAZZANI CHAHDI. Contrôle de gestion et performance dans le contexte PME : revue de littérature. Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, 2023, 7 (2), pp.242-270. 10.5281/zenodo.8137275 . hal-04162636

HAL Id: hal-04162636

<https://hal.science/hal-04162636v1>

Submitted on 15 Jul 2023

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



Distributed under a Creative Commons Attribution - NonCommercial 4.0 International License

Contrôle de gestion et performance dans le contexte PME : revue de littérature

Management Control and Performance in the SME Context: A Literature Review

TAHROUCH Mohamed

Professeur

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

Université Abdelmalek Essaadi (UAE)

Marketing, Logistique et Management (MLM), Maroc

mohamedtahrouch05@gmail.com

OUAZZANI CHAHDI Tayeb

Doctorant

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

Université Abdelmalek Essaadi (UAE)

Marketing, Logistique et Management (MLM), Maroc

oc.tayeb@gmail.com

&

Responsable Audit et Assurance Qualité

Université Euromed de Fès (UEMF), Maroc

t.ouazzani-chahdi@ueuromed.org

Date de soumission : 12/05/2023

Date d'acceptation : 05/07/2023

Pour citer cet article :

TAHROUCH M. & OUAZZANI CHAHDI T. (2023), « Contrôle de gestion et performance dans le contexte PME: revue de littérature », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 7 : Numéro 2 » pp : 242-270.

Résumé

Cet article propose une revue de littérature scientifique consacrée au contrôle de gestion (CG) et à la performance dans le contexte de la petite et moyenne entreprise. Il rappelle d'abord le champ du contrôle de gestion et ses écoles de pensée dominantes et fait le point sur l'évolution de sa pratique, au fil des décennies. Il jette ensuite la lumière sur les travaux menés dans le contexte de la PME et s'intéresse particulièrement aux facteurs de contingence qui prévalent dans la pratique du contrôle de gestion, pour cette catégorie d'entreprises. L'article met tout naturellement l'accent sur la notion de performance de l'entreprise et sa place majeure dans la littérature en sciences de gestion. Les modèles fondamentaux des années 70 à 90 tentant à l'expliquer ou à en définir les termes. Les modèles contemporains des années 2000 y sont rappelés et leur évolution mise en évidence. Le passage d'une approche purement commerciale et financière vers une approche plus globale, intégrant notamment les aspects sociaux et environnementaux de l'entreprise est largement décrit. L'article aborde enfin la question du pilotage de la performance dans le contexte PME et le rôle attribué aux tableaux de bord prospectifs dans ce pilotage.

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

Abstract

This article provides a review of the scientific literature dedicated to Management Control and Performance in the context of small and medium-sized enterprises (SMEs). It first recalls the field of management control and its dominant schools of thought, and takes stock of its practice over the decades. It then sheds light on the research conducted in the context of SMEs and focuses particularly on the contingency factors that prevail in management control practices for this category of companies. The article naturally emphasizes the notion of firm performance and its significant place in the management sciences literature. The fundamental models from the 1970s to the 1990s that attempt to explain or define its terms. The contemporary models from the 2000s, are mentioned, highlighting their evolution. The shift from a purely commercial and financial approach to a more comprehensive approach, integrating social and environmental aspects of the company, is widely described. Finally, the article addresses the question of performance management in the SME context and the role attributed to prospective dashboards in this management.

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

Introduction

L'émergence du contrôle de gestion a marqué un tournant dans l'évolution des pratiques de management appliquées aux entreprises. Il a permis aux dirigeants de disposer de moyens objectifs et détachés pour renouveler continuellement le mode d'organisation de leurs entreprises et d'engager des actions fondées sur des faits plutôt que sur des intuitions ou des convictions. Cela est d'autant plus vrai pour les Petites et Moyennes Entreprises (PME) que le fonctionnement de celles-ci s'appuie souvent sur le seul jugement du dirigeant, en opposition avec les bonnes pratiques de partage ou de délégation ou encore avec l'usage des Systèmes de Contrôle de Gestion (SCG) habituellement implantées dans les grandes entreprises.

Par ailleurs, avec la mondialisation de l'économie, la fluctuation et l'instabilité des marchés exercent une pression croissante sur les PME qui, de par le monde, constituent l'essentiel du tissu économique de leurs pays et doivent considérer leur performance comme une priorité stratégique pour maintenir leur productivité et leur compétitivité. Les PME marocaines n'échappant pas à cette règle, il nous est paru opportun de poser la question centrale suivante : « Quelle approche globale de contrôle de gestion adapter aux PME, incluant systèmes, mesures de performance et tableaux de bord, afin de leur assurer une gestion efficace et améliorer leur performance ? ». Pour y répondre, il est essentiel de faire l'état de l'art autour de cette question. Tel est donc l'objet de cet article et pour faire le point de la littérature scientifique qui lui fut consacrée, la question centrale a été décomposée en quatre questions :

- 1. Quels systèmes de contrôle de gestion pour les PME ?**
- 2. Comment le concept de performance a-t-il évolué dans le temps et qu'est-ce que la performance globale ?**
- 3. Quelle mesure de la performance et quel pilotage pour la PME ?**
- 4. Quelle place pour les tableaux de bord dans ce pilotage ?**

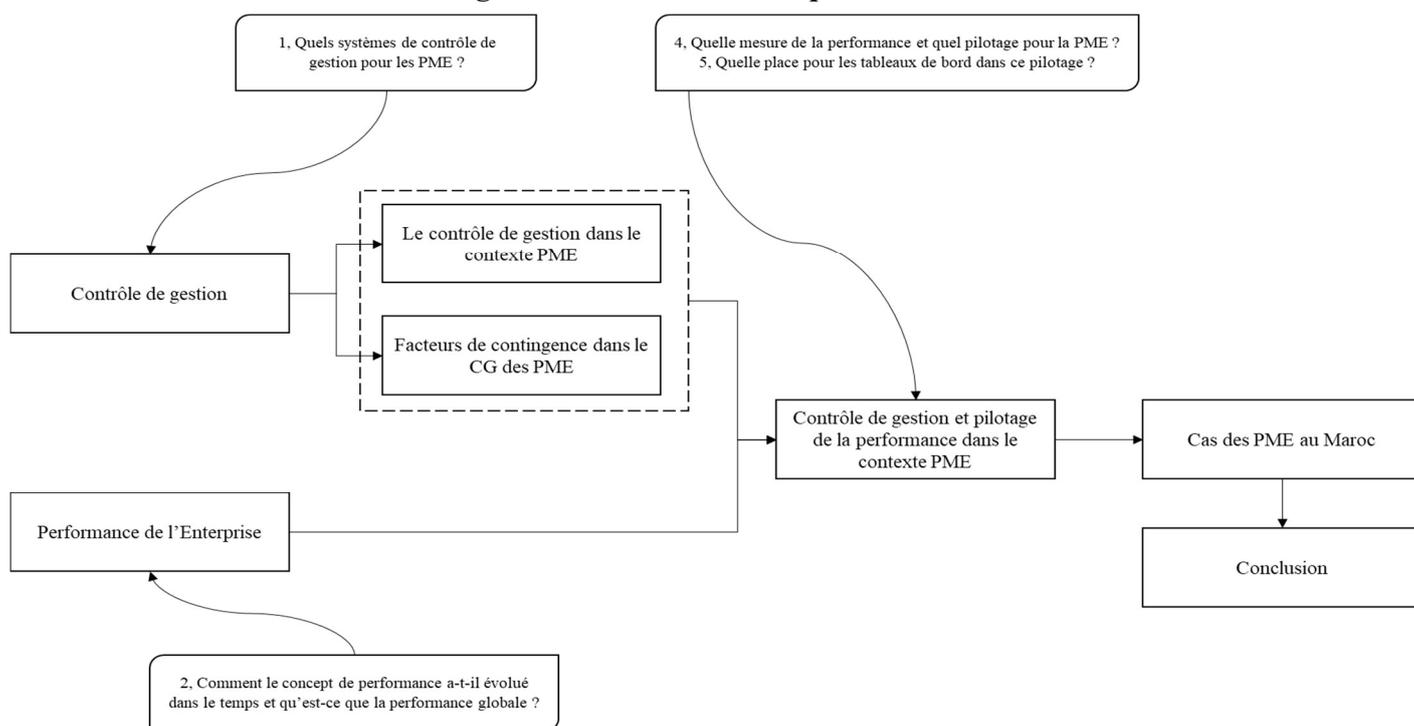
La revue de littérature n'étant pas uniquement un recensement d'articles, nous avons procédé d'une démarche à la fois définissante, descriptive et comparative. Nous avons rassemblé les publications sur le sujet en en faisant une analyse sommaire et une organisation qui dénote de l'évolution des concepts, des démarches et des outils dédiés au CG et à la performance. Le cadre théorique de cette étude est illustré par la figure qui suit (cf. Figure N°1).

Nous rappellerons d'abord les écoles de pensée qui ont prévalu dans les études du contrôle de gestion et continuent de l'être ; puis nous aborderons les différentes formes de ce contrôle, identifiées dans la littérature. Nous mettrons l'accent sur le CG dans les PME en en résumant

l'état de l'art avant nous pencher sur ses principaux facteurs de contingence traités et analysés dans cette revue. La performance des organisations et les multiples approches mises en évidence pour son évaluation, sa mesure ou son pilotage y seront également évoquées, des modèles fondamentaux aux plus récents et qui désormais font de la performance une notion globale, complexe et difficile à cerner.

Le pilotage de la performance et l'usage des tableaux de bord parachèveront cette revue de littérature qui corrobore les conclusions convergentes de plusieurs auteurs sur le fait que les ces tableaux sont très peu utilisés dans le contexte PME. Les travaux publiés sur cette question pour le cas des PME marocaines restent mitigés et parfois contradictoires, mais la recherche à la fois théorique et empirique semble gagner en intérêt chaque jour auprès des structures universitaires et laisse entrevoir de réelles perspectives de développement pour les années à venir.

Figure N°1 : Cadre théorique de l'étude



Source : Auteurs

1. Le contrôle de gestion

Deux écoles dominent le champ du contrôle de gestion : l'une technique, fondée sur la maîtrise d'outils essentiellement comptables, favorisant l'atteinte de résultats (Gervais, 2000) et l'autre,

comportementale soutenant que l'influence sur les comportements est le facteur décisif dans l'atteinte des objectifs d'une organisation (Merchant & Van der Stede, 2007).

La première école a produit le modèle de CG dit classique ou conventionnel initié par les travaux d'(Anthony, 1965) et repris par (Lagfiels & Smith, 1997), puis par ceux de (Bouquin, 2005) et de (Rongé & Cerrada, 2005). Selon ce modèle, le CG est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont déployées et utilisées par l'organisation avec efficacité et efficience en vue de réaliser ses objectifs. Une définition axée exclusivement sur les finalités directes du CG et qui s'intègre dans une théorie normative dominée par l'optimisation des ressources. (Otley, et al., 1995), estiment que cette assertion n'a de sens que dans un contexte marqué par une stabilité du marché ; ce qui n'en est rien.

D'où l'émergence du modèle de l'école comportementale qui favorise le travail collaboratif et la coopération collective des individus et des entités, en vue de la poursuite d'objectifs congruents (Flamholtz, et al., 1985; Ouchi, 1979). Dès lors, les systèmes de contrôle de gestion (SGC) ont progressé d'une démarche principalement quantitative, comptable et formalisée vers une démarche plus ouverte, intégrant tant les aspects financiers que non financiers (Arnaud, et al., 2001; Chenhall, 2003) ; une multitude de critères caractérisant les SCG à la fois opposés et complémentaires ont été abordés dans la littérature par les deux écoles de pensée. Nous les résumons dans le tableau ci-après (cf. Tableau N°1) :

Tableau N°1 : Critères caractérisant les SCG

| Formes identifiées pour les systèmes de contrôle de gestion | Références |
|--|--|
| <p>1. Traditionnelle : une dominante financière du contrôle qui s'appuie principalement sur des outils budgétaires et de mesure de la performance financière</p> <p><i>Versus</i> non traditionnelle : avec des contrôles à long terme qui intègrent des outils autres que financiers afin que l'entreprise et les individus s'adaptent mieux à leur environnement. Parmi les outils à même de satisfaire ces conditions, la Balance Scorecard (BSC) ou encore l'Activity Based Costing (ABC)</p> | <p>(Ittner & Larcher, 1995; Arnaud et Al., 2001)</p> |
| <p>2. Formelle : nécessité pour le CG de règles formelles, de procédures standardisées, et routinières et de régulation. Souvent financiers, les contrôles sont plus visibles, plus objectifs et délivrent un « feed-back » facile à identifier pour des recherches ultérieures ;</p> <p><i>Versus</i> non formelle : modèle d'influence réciproque adossé à un système d'information et de communication entre les deux niveaux organisationnels. Son concept n'est généralement pas formalisé et ses procédures non écrites, découlant</p> | <p>(Ouchi, 1980; Flamholtz, 1983; Anthony et al., 1989; Otley, 1994; Langfield & Smith, 1997; Merchant, 1998; Kabwigiri, 2007)</p> |

| | |
|--|--|
| <p>souvent de la culture de l'entreprise. Certains auteurs évoquent le fait que les aspects formel et informel peuvent coexister ou être interdépendants dans un même SCG</p> | |
| <p>3. Etroite : les individus agissent en congruence avec les objectifs tracés par l'organisation en appliquant machinalement les règles, procédures, codes de conduite et autres régulations. Applicable sous réserve que le management maîtrise les processus de contrôle à implémenter en adéquation avec les objectifs de l'organisation ; <i>Versus</i> distante : les individus disposent de plus de liberté et d'autonomie dans la prise de décision</p> | <p>(Merchant & van der Stede, 2007)</p> |
| <p>4. Centralisée : le CG procède d'une démarche descendante plutôt informelle (Top/Down) laissant peu de place à l'autonomie pour le personnel ; <i>Versus</i> décentralisée : le personnel a plus d'autonomie mais la décentralisation implique nécessairement une formalisation des contrôles</p> | <p>(Bruns & Waterhouse, 1999; Whitley, 1999)</p> |
| <p>5. Ex ante : le CG s'opère ex ante et met l'accent sur la planification ; <i>Versus</i> Ex post : l'analyse des écarts entre les ressources budgétaires et celles utilisées s'effectue ex post auquel cas le CG est structuré plutôt autour du pilotage</p> | <p>(Fernandez, et al., 1996)</p> |
| <p>6. Proactive : les contrôles sont à finalité préventive ou d'anticipation pour prémunir l'entreprise contre d'éventuels aléas pouvant affecter ponctuellement ou durablement sa performance ou encore anticiper des fluctuations de marché. La veille ou la planification stratégiques en sont des exemples ; <i>Versus</i> réactive : les contrôles délivrent des informations destinées à mettre en œuvre des actions correctives, comme par exemple l'analyse des écarts</p> | <p>(Merchant & van der Stede, 2007)</p> |
| <p>7. Mécaniste : se distingue par l'instauration dans l'organisation de règles, de programme, de procédures et d'une hiérarchie qui en fixe les objectifs. Marqué parfois par une obsession du contrôle descendant qui convient plutôt aux environnements stables ; <i>Versus</i> organique : le contrôle implique un degré élevé de pouvoir et de discrétion et de coordination avec une large marge d'indépendance entre les groupes. Les tâches y sont indépendantes et un système d'information vertical et horizontal à la fois. Certains auteurs soulignent la complémentarité des deux formes, signalant néanmoins que le contrôle formel peut être à la fois mécaniste et organique alors que l'informel ne peut être qu'organique.</p> | <p>(Perrow, 1970; Galbraith, 1973; Ouchi, 1979; Mintzberg, 1983)</p> |

Source : Auteurs

2. Le contrôle de gestion dans le contexte PME

La littérature consacrée aux systèmes de contrôle de gestion dans les grandes entreprises est légion depuis plusieurs décennies (Reid & Smith, 2000; Norbe 2001; Davila, 2005). Celle dans le contexte des petites et moyennes entreprises est beaucoup moindre, parfois paradoxale et la revue de littérature sur les 20 dernières années illustre clairement l'intérêt porté au sujet par les chercheurs et son actualité (R. Condor, 2012).

Les PME sont couramment définies à partir d'éléments purement quantitatifs et plusieurs auteurs pointent du doigt le caractère très restrictif de ces derniers qui occultent l'hétérogénéité qui caractérise cette catégorie d'entreprises. (Julien, et al., (1994 et 2005)) en ont établi cinq caractéristiques, aux spécificités particulières et parmi lesquelles la taille de l'entreprise qui apparaît le plus dans les études répertoriées. Le tableau qui suit explique brièvement cette caractérisation avec ses spécificités pour les PME et la littérature consacrée à leur pratique du CG en fait largement référence (cf. Tableau N°2).

Tableau N°2 : Spécificités du CG dans le contexte PME

| Caractéristiques | Spécificités |
|--|---|
| Taille | Entreprise dont l'effectif ne dépasse pas un seuil variable, selon le pays, et en deçà duquel elle est considérée comme petite ou microentreprise. Généralement indépendante et n'appartenant pas à un groupe et au chiffre d'affaire et bilan également plafonnés. Caractéristique la plus étudiée dans les travaux consacrés au PME et qui s'accordent à dire que les pratiques du CG diffèrent beaucoup selon la taille. |
| Centralisation de la décision ou de la gestion | Le dirigeant est le seul maître à bord. Il contrôle et diffuse l'information même si l'acquisition de celle-ci et sa remontée peuvent être déléguées ; il monopolise également la gestion financière même si celle-ci est externalisée. |
| Faible spécialisation des tâches | Polyvalence du personnel à qui des tâches multiples peuvent être simultanément confiées, par exemple juridiques ou de contrôle de gestion en même temps que de ressources humaines. |
| Système d'information élémentaire ou peu organisé, interne comme externe. | Reporting limité du fait de la non obligation de rendre compte à un donneur d'ordres de l'atteinte de résultats ou de l'utilisation de moyens |
| Stratégie intuitive et personnalisée | Le dirigeant n'est pas tenu de formaliser ou de déployer une vision stratégique, de la transcrire ou de la communiquer à son personnel |

Source : (Julien, et al., 1994 et 2005) & Auteurs

En appliquant cette caractérisation dans le cadre de sa loi proxémique, (Torrès, 2000) conclue que le CG s'opère de façon informelle dans la PME en raison de la proximité tant spatiale que fonctionnelle et hiérarchique qui la distingue. La revue de littérature sur le sujet corrobore cette loi et arrive au même constat : le CG dans les PME n'a pas vocation à gérer des ressources humaines, selon la stratégie de l'entreprise, mais plutôt à déterminer les coûts et les prix et à suivre l'état financier de l'organisation (HILMI & KAIZAR 2023). Certains auteurs soulignent néanmoins l'existence de facteurs de contingence qui expliqueraient que les PME procèdent parfois à un pilotage stratégique global ou possèdent des SCG plus élaborés que d'habitude. Le tableau reprend les principales conclusions relevées dans la littérature à ce propos (cf. Tableau N°3) ☺

Tableau N°3 : Études des pratiques du CG dans les PME et principales conclusions

| Pratiques du CG | Principales conclusions de la littérature | Références |
|---|--|---|
| Principales missions | Calcul des coûts Détermination des prix | (Nobre, 2001; Van Caillie, 2003; Chapellier & Mohammed, 2010) |
| Nature du contrôle | Contrôle informel dominant. Objectifs fixés par le Dirigeant et transmis oralement au personnel | (Greenhalgh, 2000; Perren & Grant, 2000; Hodges & Kent, 2006; Santin & Van Caillie, 2008) |
| Formalisation des SCG et leur implémentation | Opérées le plus souvent à la suite de crises. | (Reid & Smith, 2000; Santin & Van Caillie, 2008; Meyssonier & Zawadzki, 2008) |
| Fréquence des contrôles | Résultats généralement suivis et actualisés mensuellement. | (Germain, 2006; Hodges & Kent, 2006; Nobre, 2001; Van Caillie, 2003) |
| Calcul des coûts | Méthode des coûts complets : la plus souvent utilisée. | (Nobre, 2001; Chapellier & Mohammed, 2010) |
| Elaboration des budgets | Faite par 60 % à 85 % des PME. Budgets de trésorerie annuels : les plus courants. | (Nobre, 2001; Lavigne, 2002; Van Caillie, 2003; Berthelot & Morrill, 2006) |

| | | |
|--------------------------------|---|---|
| <p>Acteurs du CG</p> | <p>Prise de décision : entre les mains du dirigeant ou d'un directeur financier.</p> <p>Taches opérationnelles en amont : effectuées par des salariés comptables.</p> <p>Faible rôle joué par des experts comptables en matière de CG</p> | <p>(Nobre, 2001; Van Caillie, 2003; Chapellier & Mohammed, 2010)</p> |
| <p>Tableaux de bord</p> | <p>Faible intérêt pour le pilotage stratégique.</p> <p>Tableaux de bord souvent limités aux aspects financiers.</p> <p>Priorité au contrôle de la santé financière de l'entreprise.</p> | <p>(Berthelot & Morrill, 2006; Hodges & Kent, 2006; Santin & Van Caillie, 2008)</p> |

Source : (R. Condor, 2012)

3. Facteurs de contingence dans le CG des PME

De tout ce qui précède, il y a lieu de retenir que les facteurs de contingence qui influent fortement le CG, dans le contexte PME, sont principalement la stratégie, le caractère familial de l'entreprise le profil du dirigeant et la taille de la PME. D'autres facteurs sont également mis en évidence mais à une moindre échelle. Il s'agit notamment des caractéristiques comptables de la PME, son endettement, son secteur d'activité, l'implication des banques et l'incertitude perçue, l'offre de l'entreprise ou encore son cycle de vie.

Une bibliographie destinée aux facteurs les plus en vue est regroupée dans le tableau qui suit (cf. Tableau N°4) :

Tableau N°4 : Facteurs de contingence dans le CG des PME

| Facteur de contingence | Résultats | Auteurs |
|-------------------------|---|---|
| <p>Stratégie</p> | <p>Systèmes de contrôle plus ou moins élaborés selon la stratégie adoptée :</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ différenciation par le produit, la communication... ▪ domination par les coûts, compétitivité, avantage concurrentiel ▪ internationalisation : parts de marché à l'international, nouveaux débouchés... | <p>(Jankala, 2007; Vallerand, Morrill & Berthelot, 2008; Chapellier & Mohammed, 2010)</p> |

| | | |
|--|---|--|
| <p>Caractère familial de la PME</p> | <p>Pratiques de CG moins formelles, moins sophistiquées, moins ouvertes sur l'environnement. Moins de réactivité dans les entreprises familiales, comparées aux autres PME.</p> | <p>(Perren & Grant, 2000; Germain, 2006; Speckbacher & Wentges, 2007; Meyssonier & Zawadzki, 2008)</p> |
| <p>Profil du dirigeant</p> | <p>Buts :</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ pratiques différentes selon que l'entrepreneur vise la croissance ou la pérennité de son entreprise. ▪ une stratégie offensive implique forcément un contrôle plus élaboré. | <p>(Bergeron, 2000; Van Caillie, 2003; Bernard, 2010; Chapellier & Mohammed, 2010)</p> |
| | <p>Caractéristiques :</p> <p>Mise en place d'un CG développé fortement impactée par le domaine et le niveau de formation du dirigeant, son âge et son expérience.</p> | <p>(Lavigne, 2002; Affes & Chabchoub, 2007; Vallerand, Morrill & Berthelot, 2008)</p> |
| <p>Taille</p> | <p>Facteur de contingence le plus étudié dans les travaux consacrés au PME :</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ celles de plus de 100 salariées recourent davantage aux outils de pilotage stratégique tels que les tableaux de bord BSC ; ce seuil étant considéré comme critique ▪ celles entre 50 et 100 salariés utilisent plus rarement les tableaux de bord, la fixation d'objectifs, les procédures budgétaires ou encore l'analyse des écarts. Une petite entreprise en a moins recours. Leur SCG est davantage dicté par un déterminisme technico-économique lié au rôle des clients et aux processus de production que par un déterminisme organisationnel découlant d'outils de pilotage | <p>(Norbe, 2001; Speckbacher & Wentges, 2007)</p> |

Source : Auteurs

4. La performance de l'Entreprise

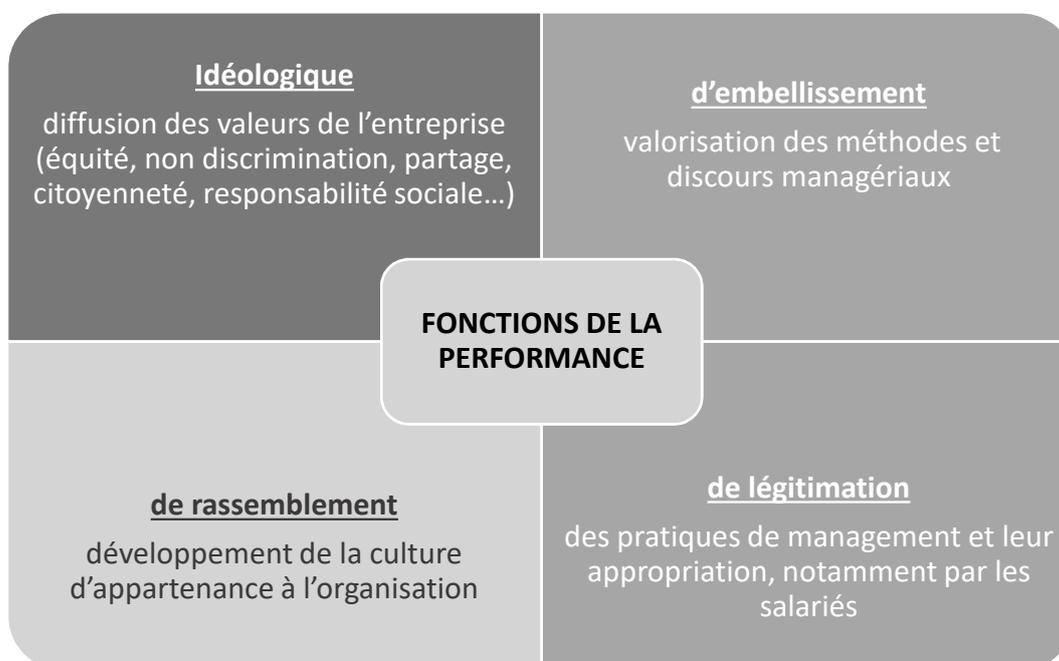
Largement utilisée dans la littérature et bien souvent considérée comme variable dépendante dans les travaux de recherches (Taouab & Issor, 2019), la notion de performance est perplexe, évolutive, problématique et rarement définie. Ce concept qui ne fait pas l'unanimité autour d'une définition et d'une mesure précise dépend de l'objectif visé, de la perspective d'analyse choisie ainsi que du champ d'intérêt de son utilisateur (Issor, 2017). Le concept varie aussi en fonction de l'intérêt accordé au fil du temps aux différentes parties prenantes et la revue de

littérature distingue entre quatre périodes : celle des années 50 et 60 qui définit la performance selon la capacité de l'entreprise à créer de la valeur pour ses actionnaires, puis celle des années 70 selon sa capacité à créer de la valeur pour ses clients, puis celle des années 90 en faveur de ses employés et enfin celle des années 2000 au profit de l'ensemble des parties prenantes (H. El Amraoui, 2022).

Occupant une place prépondérante dans la littérature scientifique consacrée aux sciences de gestion, la performance fait l'objet depuis de nombreuses décennies d'un intérêt particulier auprès des chercheurs. Le rythme effréné des publications qui lui sont dédiées montre à quel point cette notion est conjoncturellement évolutive et multidimensionnelle, objective et subjective à la fois (Rival & Kalika, 2007) et un véritable dispositif de management plutôt qu'un simple outil de mesure (Saulquin, et al., 2007).

Bourguignon, 1995 et 2000, attribue à la performance 4 fonctions distinctes, illustrées par le schéma ci-après (cf. Figure N°2). Il la définit en même temps comme l'action d'un processus menant à un résultat et le résultat objectif de l'action ou encore comme le succès engendré qui symbolise l'image de la réussite. Tels sont les 3 sens primaires qu'il rattache à la performance.

Figure N°2 : Fonctions de la performance



Source : Auteurs

Plus prudents, (Marion, et al., 2012) estiment que le choix du sens donné à la performance influence les approches adoptées pour son évaluation et celle de ses acteurs ; les notions

d'efficacité et d'efficience y sont ainsi rattachées, de même que la cohérence entre objectifs et moyens ainsi que leur pertinence. Le tableau qui suit regroupe la revue de littérature consacrée à ces approches, depuis les années 70 à nos jours (cf. Tableau N°5).

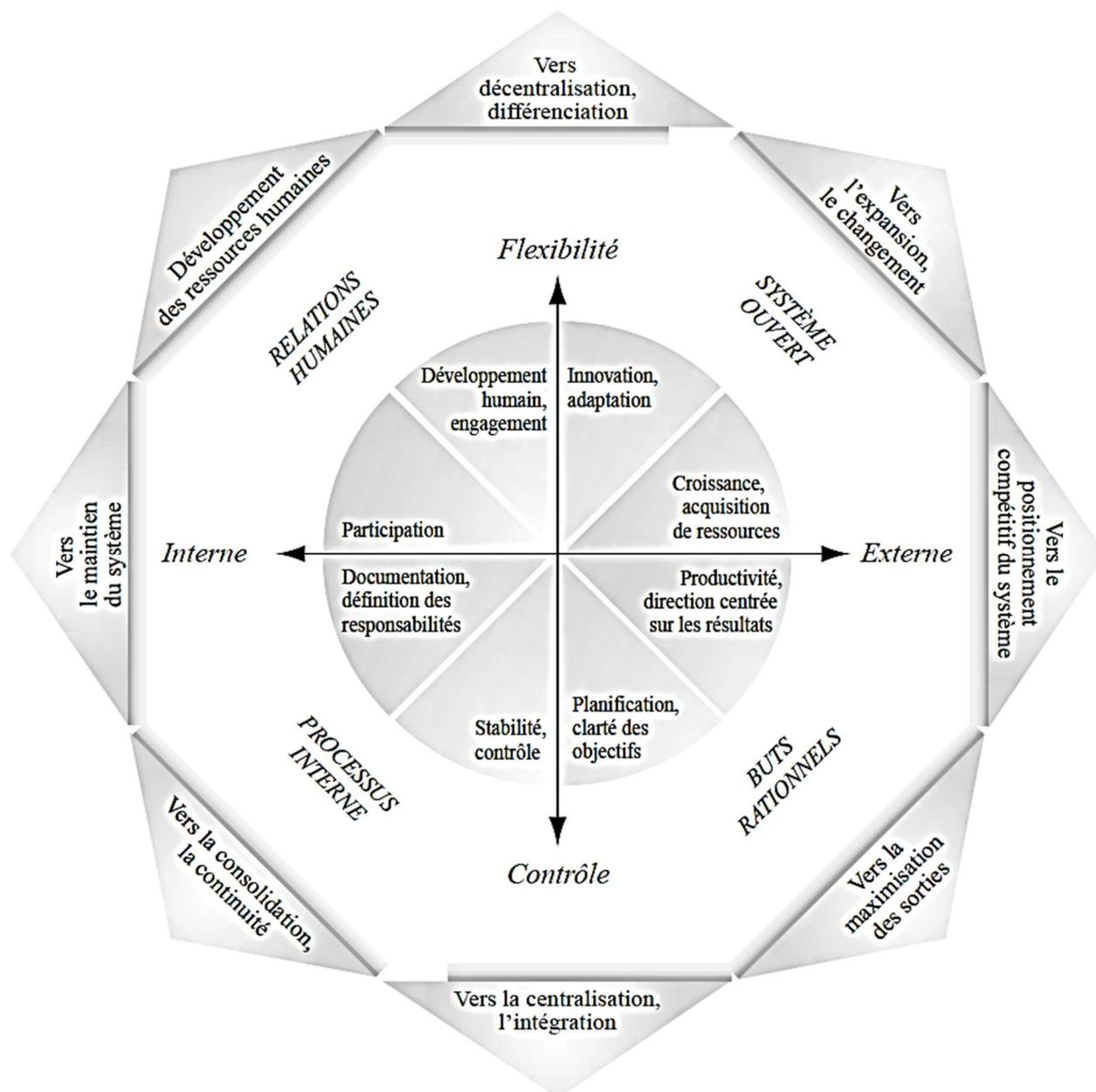
Tableau N°5 : Modèles sur la performance au fil du temps

| Époque | Modèles | Références |
|--|---|-----------------------------|
| Modèles fondamentaux des décennies 70 et 80 | Modèle naturel : la performance est influencée principalement par les employés et leur moral | (Scott, 1977) |
| | Modèle rationnel : la performance est associée avant tout à la productivité et à l'efficience de l'entreprise | |
| | Modèle systémique : la performance est liée fortement à l'adaptabilité des ressources de l'entreprise | |
| | L'environnement de l'entreprise étant évolutif et complexe, la satisfaction et la protection de ses acteurs sont le gage de sa pérennité même si elles sont parfois difficilement réalisables. Consolidation de l'approche de Scott avec une quatrième composante visant la satisfaction des acteurs. | (Cameron, 1978) |
| | Renforcement des modèles précédents, par la prise en compte du processus de décision qui met en avant l'importance du traitement rapide et efficient de l'information | (Yuchtman & Seashore, 1967) |
| | Exercice de synthèse élaboré à partir des modèles précédents et mise en évidence des 3 dimensions sous-jacentes à la performance : <ul style="list-style-type: none"> ▪ Les objectifs internes et externes ▪ La flexibilité et le contrôle ▪ Les moyens et les résultats | (Quinn & Rohrbaugh, 1983) |
| Modèles complémentaires de la décennie 90 | Emergence de 4 nouvelles approches de la performance : <ul style="list-style-type: none"> ▪ Economique, liée à l'efficience et à l'optimisation du rapport quantité produite/ressources utilisées ▪ Sociale, mettant en valeur le capital humain de l'entreprise, ses capacités et ses compétences ▪ Systémique, valorisant la quantité du produit et veillant à sa sauvegarde et à son développement, comme gage de rentabilité et de compétitivité ▪ Politique, arguant la subjectivité de la performance qui peut être jugée différemment selon les critères de chacun | (Morin, et al., 1994) |
| | Modèle de réalisation des objectifs (Goal Achievement Model) qui tient compte simultanément de 4 objectifs : | (Jallais, et al., 1994; |

| | | |
|---|---|--|
| | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Commerciaux, qui renvoient aux zones géographiques couvertes et aux part de marchés ▪ Financiers, qui comparent les dépenses engagées à la rentabilité de l'entreprise ▪ Sociaux, qui se penchent sur les conditions de travail du personnel et de sa qualification, sur la productivité et sur la valorisation du capital humain ▪ De communication, qui valorisent l'image de l'entreprise et sa notoriété auprès des parties prenantes | <p>Brasseul, 1998)</p> |
| | <p>Compilation et synthèse des travaux cités plus haut et affirmation de la prédominance du secteur privé sur le secteur public en matière de performance, expliquée notamment par la compétence des dirigeants du premier et par la dépendance vis-à-vis de l'Etat du second.</p> | <p>(Bekolo, 1995; Tchankam, 2000; Wamba, 2001)</p> |
| <p>Modèles contemporains des années 2000</p> | <p>Introduction dans la performance de la notion de responsabilité sociale et environnementale de l'entreprise et son engagement dans le développement durable et mesure de la performance globale de l'entreprise.</p> | <p>(Berland & Dohou, 2007)</p> |
| | <p>Formalisation du modèle de (Quinn & Rohrbaugh, 1983) et sa représentation tridimensionnelle (cf. Figure N°3) :</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Une première dimension concerne la structure organisationnelle. ▪ La deuxième dimension concerne l'orientation de l'organisation : interne axée vers les personnes, activités et ressources ou externe axée vers l'environnement, le marché... ▪ La troisième dimension concerne les processus et les résultats que souhaite atteindre l'organisation. <p>Un modèle organisationnel est associé à chacun des quatre quadrants formés par les deux premières dimensions ; la troisième dimension étant représentée à l'intérieur de chaque quadrant.</p> <p>Le modèle des relations humaines suppose que l'efficacité organisationnelle s'obtient par le développement de ses ressources humaines à travers leur cohésion au sein de l'organisation.</p> | <p>(Detchessahar, 2009)</p> |

Source : Auteurs

Figure N°3 : Modèle de Quinn et Rohrbaugh



Source: Quinn, *Becoming a Master Manager*, New York, (Willy and Son, 1996) (Réf.

https://www.researchgate.net/publication/293176325_Innovation_institution_resistance

De ce survol rapide de la littérature consacrée à la performance, il en ressort le caractère multidimensionnel au point que (Pesqueux, 2005) la qualifie d'étrange attracteur de caractéristiques multiples associées à l'entreprise : rentabilité, compétitivité, efficience, solvabilité, notoriété ou encore responsabilité. Il en a établi une typologie, à l'instar de

nombreux auteurs, pour caractériser ses spécificités, ses indicateurs de mesure et ses limites.

Le tableau ci-après en fait la synthèse (cf. Tableau N°6) :

Tableau N°6 : Typologie de la performance

| Performance | Sens et spécificités | Principaux indicateurs | Références |
|---------------------------------|---|---|--|
| Stratégique | Création de valeur pour ses clients : capacité à réaliser une ambition stratégique sur le long terme et à contrôler la pertinence de ses décisions, gage de sa pérennité | Valeur propre de l'entreprise et de son marché Valeurs bilancielle | (Prahalad, et Al., 1994; Marmuse, 1997; J.-C. Mathé et V. Chagué, 1999) |
| Economique ou financière | Restée pendant longtemps la référence pour l'évaluation de la performance d'une entreprise, elle exprime la rentabilité de l'organisation, sa croissance et la création de richesse pour ses actionnaires ; mais en même temps ses conditions de survie | ROE (Return of Equity), FSS (ratio d'autosuffisance financière), Potentiel d'innovation, Rendement sur les ventes, Rendement sur le capital, Rendement boursier, Taux de capitalisation | (Calori et al., 1989; Guérard, 2006) |
| Commerciale | Elle est principalement associée à la satisfaction des clients et demeure pour l'entreprise une des préoccupations majeures de ses dirigeants | Accroissement des ventes, Parts de marché, Satisfaction de la clientèle, Nombre de clients, Evolution du chiffre d'affaires, Excédent brut d'exploitation, Marge commerciale | (C. Bughin, 2006; Ouatarra, 2007) |
| Humaine | Met en avant les relations sociales et humaines dans l'entreprise et favorise la créativité et l'initiative des RH | Niveau de l'individu Niveau du groupe | (Martory, 2004; Teneau et al., 2011) |
| Organisationnelle | Fondée sur la création de la valeur tant pour l'actionnaire que pour le client et le salarié | Outre les indicateurs financiers, commerciaux et humains susmentionnés : Conditions de travail, Niveau d'actionnariat pour les salariés, Qualité des flux d'information et de leur circulation, | Kaplan et Norton, 2001; Cumby et Conrod, 2001; Barraud-Didier et al., 2003; Pesqueux, 2005; |

| | | | |
|----------------|---|---|---|
| | | Flexibilité de l'organisation | |
| Globale | Agrégation des performances économique, sociale et environnementale de l'entreprise, objectif multidimensionnel qui concerne autant les salariés que les citoyens, les entreprises que les sociétés humaines et œuvre majoritairement à l'atteinte des objectifs de développement durable (ODD) | Cotations, Certifications, Labels, Codes de bonne conduite | (Lepetit, 1997; Capron & Quairel, 2005; Baret, 2006; Tayeb. et Al., 2023) |

Source : Auteurs

5. Le contrôle de gestion et le pilotage de la performance dans le contexte PME

Comme vu précédemment, les SCG ont dû évoluer d'une approche purement financière vers une approche plus globale tenant compte de la nouvelle économie marquée notamment par la mondialisation des marchés et leur fluctuation ; mais aussi des régulations internes propres à l'entreprise. Ces nouvelles exigences furent à l'origine de la redécouverte des tableaux de bord (TB), principalement ceux destinés au pilotage de la performance des entreprises, outils incontournables et considérés comme le palliatif des déficiences d'autres outils de CG.

En effet, trois catégories de tableaux de bord sont mises en évidence :

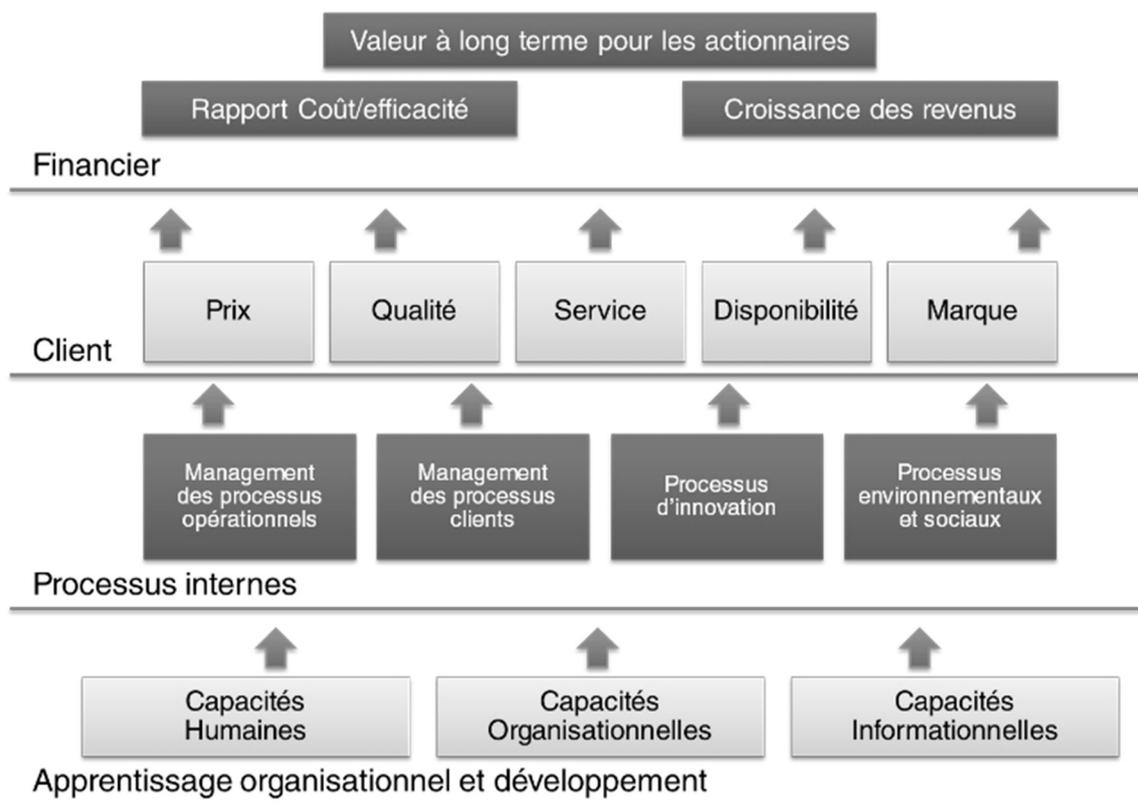
1. le TB budgétaire ou de gestion dit aussi budgétaire, pour la mesure des écarts entre la réalité et les prévisions, l'analyse des causes éventuelles de ces écarts et le déploiement d'actions correctives ;
2. le TB opérationnel, pour la mesure de l'avancement et de la performance des plans d'actions, en combinant des indicateurs de pilotage et de performance ;
3. le TB stratégique ou prospectif qui décline la stratégie de l'organisation en un ensemble d'indicateurs de performance, aux fins du pilotage de cette dernière.

Ainsi, quelle que soit sa nature, le tableau de bord est un agglomérat d'indicateurs, au nombre limité, qui permet au gestionnaire de connaître l'état des systèmes qu'il pilote, leur évolution et les tendances pouvant les influencer sur un horizon bien défini (Bouquin, 1986; Kaplan & Norton, 1992). C'est donc un outil de gestion et de conduite du changement dans l'entreprise

qui fait appel à des indicateurs physiques, pas nécessairement produits par l'organisation, en plus d'autres indicateurs environnementaux ou transversaux. Il fournit une représentation synoptique des performances passées, présentes et futures de l'organisation (Chiapello & Delmond, 1994).

Par la prise en compte simultanée de ces indicateurs, le tableau de bord traduit au niveau opérationnel la stratégie de l'entreprise tout en assurant le suivi des actions à l'origine de la performance. Le lien entre les aspects financiers et opérationnels a été modélisé à l'aide du tableau de bord prospectif (TBP) ou (Balanced Scorecard : BSC), établi et formalisé par (Kaplan & Norton, 1996), selon la carte stratégique suivante (cf. Figure N°4).

Figure N°4 : Carte stratégique du BSC



Source : (Kaplan & Norton, 1996)

Cette carte se compose de quatre axes principaux : « Finance-Client-Processus internes-capacités stratégiques » qui doivent ensuite être associés à des indicateurs de performance, eux-mêmes liés entre eux par une chaîne de causalité. Ainsi, pour obtenir de bons résultats financiers et donc satisfaire ses actionnaires (perspective financière), l'entreprise doit satisfaire des clients fidèles et rentables (perspective client), pour lesquels doivent être déployés des processus de qualité (perspective processus internes). Pour ce faire, il est nécessaire d'avoir un personnel

motivé et compétent, des systèmes d'information fiables et performants et une bonne gestion de l'apprentissage organisationnel (perspective d'apprentissage et de croissance). Une fois évalués, les axes représentant la relation de cause à effet entre indicateurs de performance constituent le schéma explicatif de la performance.

6. Cas des PME au Maroc

Pour cette raison, nous consacrons le paragraphe suivant à la revue de littérature sur l'usage du CG et des TB dans les PME marocaines, tant pour la mesure de la performance que pour son pilotage. Les travaux récents montrent tout l'intérêt accordé au sujet par les chercheurs marocains notamment, d'autant plus que le poids des TPME représente 93% de l'ensemble des entreprises au Maroc (enquête HCP, 2019). Cependant les résultats sont pour le moins mitigés, sinon divergent parfois. Nous les regroupons sous le tableau qui suit (cf. Tableau N°7) :

Tableau N°7 : Contrôle de gestion et tableaux de bord appliqués aux PME marocaines

| Revue de littérature : observations et conclusions | Références |
|--|-------------------------|
| TB équilibrés ou différenciés adoptés plutôt par les grandes entreprises et corrélés souvent à la taille de l'organisation La différence des pratiques de pilotage est impactée par des facteurs d'ordre humain | (El hamma, 2012) |
| TB utilisable selon le contexte de la PME et ses caractéristiques affectées par des conditions d'ordre organisationnel et comportemental | (Zian, et al., 2019) |
| TBP peu traité ou exploité au Maroc. Il constitue un cadre théorique de référence pour la conception, l'évaluation et l'amélioration de la performance. Peu d'études consacrées au sujet. | (Zahir, et al., 2021) |
| Caractéristiques différenciées accordées aux systèmes de mesure de la performance par les PME marocaines ; ces systèmes vont d'une simple collecte d'indicateurs financiers et non financiers à l'emploi d'outils plus élaborés de mesure et de suivi. | (Ouhadi, et al., 2021) |
| Pratiques de la mesure de la performance organisationnelle divergentes entre organisations et attributs et systèmes de mesures différents Complexité des déterminants dans le contexte SMP et PME Importance des facteurs de contingence structurels et comportementaux dans l'explication de la diversité des pratiques, allant de pratique de mesure les plus intuitives vers celles plus complexes du pilotage multidimensionnel de la performance organisationnelle. | (Hamliri, et al., 2022) |
| Stratégie non formalisée pour la plupart des PME. | (Lamrani, et al., 2021) |

| | |
|--|--------------------------------|
| TB recourant à des indicateurs purement financiers, rarement utilisés comme outils de pilotage pour l'analyse des écarts, la recherche de causes de dysfonctionnement et des mesures correctives | |
| L'utilisation de facteurs de contingence tels que la taille ou l'incertitude de l'environnement ne justifie pas forcément le recours aux travaux de bord pour la PME marocaine, pour la mesure de ses performances | (El Batmi, et al., 2022) |
| Le facteur de contingence interne « stratégie » influence favorablement le recours à des TB complexes, en plus des indicateurs financiers habituellement suivis par les PME. | (El Brak & Benlakrouiri, 2023) |
| Le contrôle est perçu comme moyen d'adéquation entre la stratégie de la PME et sa performance Le personnel est polyvalent en raison des moyens limités de la PME. La communication est proche et non formelle. Le dirigeant est le principal décideur et pilote lui-même aussi bien les opérations que le management de la PME. Difficultés d'ordre organisationnel liées tantôt à des facteurs externes (défaut de stratégie ou d'anticipation...) tantôt à des facteurs internes (organisation, planification, contrôle...) | (Saaouf & Benesrighe, 2021) |
| Importance du CG dans le pilotage de la performance des PME, y compris le volet social et adoption d'indicateurs extracomptables et financiers, visant l'évaluation, la maîtrise et le pilotage de la performance sociale | (Bendahhane, et al., 2022) |

Source : auteurs

En résumé, du chemin reste encore à parcourir pour les études consacrées à la PME marocaine et sa capacité à intégrer dans son management les outils de contrôle de gestion et le pilotage de la performance. S'il est clair aujourd'hui que les TBP se sont pas légion dans les entreprises marocaines et encore moins dans les PME, il n'en demeure pas moins que le suivi de la performance par les TB conventionnels est un impératif et requiert des PME d'instaurer au préalable leur système d'information. En effet, le pilotage de la performance au moyen de TBP, par exemple, suppose la collecte de données fiables et constamment actualisées sans lesquelles le pilotage de la performance sur le long terme est tout simplement compromis. Il s'agit là d'une perspective de recherche intéressante qui pourra faire l'objet d'une prochaine publication.

Conclusion

Nous avons présenté dans cet article une revue de littérature scientifique qui traite du contrôle de gestion et de la performance, depuis que ce sujet a suscité dans les années 70 un véritable intérêt auprès des chercheurs. Nous avons d'abord rappelé les deux grandes écoles de pensée

consacrées au sujet ; l'école comportementale qui soutient que le comportement est le facteur décisif dans l'atteinte des objectifs de l'organisation et celle plus technique qui fait prévaloir la maîtrise des outils comptables et financiers.

Les différentes formes identifiées des systèmes de contrôle de gestion furent ensuite passées en revue. Nous avons mis l'accent sur le CG dans les PME en résumant la littérature dédiée à ses caractéristiques et ses spécificités et en nous arrêtant sur les principales conclusions de ces travaux, puis nous avons abordé les principaux facteurs de contingence traités et analysés dans cette littérature. La performance des organisations a pris une large part dans cette revue et différentes fonctions furent présentées en même temps que les multiples approches mises au point par les chercheurs pour son évaluation, sa mesure et son pilotage.

Les modèles fondamentaux, complémentaires et les plus contemporains y sont rappelés, depuis l'approche rationnelle associée avant tout à la productivité et à l'efficience jusqu'à celle multidimensionnelle, intégrant moult caractéristiques mises en évidence dans l'entreprise et qui fait de la performance désormais une notion globale, complexe et difficile à cerner.

Naturellement, le pilotage de celle-ci a également été évoqué, notamment par l'usage des tableaux de bord. Nous avons pu distinguer les TB budgétaires et opérationnels habituellement utilisés dans la mesure et le suivi de la performance de ceux à visée stratégiques et prospective, plus souvent employés dans les grandes entreprises, pour arriver à la conclusion partagée et argumentée par plusieurs auteurs que les TBP sont en définitive très peu utilisés dans le contexte PME et davantage réservés aux organisations plus grandes et mieux structurées. Raison pour laquelle nous nous sommes également intéressés aux travaux accomplis auprès des PME marocaines et qui gagnent chaque jour en intérêt, pour conclure que ceux-ci demeurent mitigés et divergents, au point de nous interroger sur l'opportunité d'asseoir d'abord l'usage des TB conventionnels aux fins de mesure et de suivi avant les TB stratégiques plus lourds et plus complexes et nécessitant de notre point de vue l'implantation préalable de système d'information. Cette proposition constitue une réelle perspective de recherche intéressante surtout si elle est associée à un travail de terrain auprès des PME disposant de SI.

Enfin le double intérêt de cette revue de littérature réside dans ses implications attendues, aussi bien scientifiques que managériales. S'agissant des premières, les chercheurs et experts du contrôle de gestion et de l'analyse de la performance en entreprise y trouveront une large

bibliographie consacrée à ces thématiques et qui pourraient les aider à entreprendre des travaux à caractère exploratoire ou confirmatoire. Quant aux secondes, les chefs d'entreprises, et des PME en particulier, ont désormais entre les mains un cadre théorique et pratique qui les aiderait à doter leur organisation d'outils de contrôle et de suivi ou de tableaux de bords, à même de les aider à améliorer leurs résultats, voire à piloter leur performance.

BIBLIOGRAPHIE

- Aalioua, A., & Hamliri, Y. (2022). Contribution à l'étude des déterminants de la labellisation RSE de la CGEM au Maroc. *Alternatives Managériales Economiques*, 4(4), Article 4. <https://doi.org/10.48374/IMIST.PRSM/ame-v4i4.35557>
- Affes, H., & Chabchoub, A. (2007). Le système d'information comptable. Les déterminants de ses caractéristiques et son impact sur la performance financière des PME en Tunisie. *La Revue des Sciences de Gestion*, 224-225(2-3), 59-68. <https://doi.org/10.3917/rsg.224.0059>
- Amraoui, H. E., & Hinti, S. (2022). La performance de l'entreprise : Histoire d'un concept (1950 – 2020). *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 3(5), Article 5. <https://www.revuefreg.fr/index.php/home/article/view/667>
- Anthony, R. N. (1965). Planning and control systems: a framework for analysis. Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University.
- Arnaud, H., Garmilis, A., & Vignon, V. (2001). Le contrôle de gestion en action. *Post-Print*, Article hal-02298014. <https://ideas.repec.org/p/hal/journal/hal-02298014.html>
- Ascher, C., Echazarreta, J., Jacobowitz, R., McBride, Y., Troy, T., & Wamba, N. (2001). *Going Charter : New Models of Support. Year Two Findings from New York City's Charter Schools. Charter School Research Project*. Institute for Education and Social Policy, Steinhardt School of Education, New York University, 726 Broadway, 5th Floor, New York, NY 10003. <https://eric.ed.gov/?id=ED464186>
- Baret, P. (2006). Chapitre 6. L'évaluation contingente de la Performance Globale des Entreprises : Une méthode pour fonder un management socialement responsable ? *Post-Print*, Article hal-02147330. <https://ideas.repec.org/p/hal/journal/hal-02147330.html>
- Barraud-Didier, V., Guerrero, S., & Igalens, J. (2003). L'effet des pratiques de GRH sur les performances des entreprises: le cas des pratiques de mobilisation. *Revue de gestion des ressources humaines*, (47), 2-13.
- Batmi, J. M. E., Akrich, S., & Azenag, L. (2022). Tableau de bord et performance organisationnelle : Une approche contingente. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 6(4), Article 4. <https://www.revuecca.com/index.php/home/article/view/863>
- Bekolo, C. (1995). La relance des entreprises publiques au Cameroun: une approche par la libération. *Les Facteurs de Performance de l'Entreprise*, 29-38.

BENDAHANE, A., AKRICH, S., BOUMESKA, M., & EL BETTIOUI, R. (2022). CONTROLE DE GESTION ET PILOTAGE DE LA PERFORMANCE SOCIALE DES ENTREPRISES DU MAROC. *Finance & Finance Internationale*, 1(23).

Bergeron, H. (2000). *Les indicateurs de performance en contexte PME, quel modèle appliquer?*

Berthelot, S., & Morrill, J. (2006). Stratégies, systèmes de contrôle de gestion performance: une étude empirique auprès des petites et moyennes entreprises. Congrès annuel de l'ACPC, Niagara Falls, Ontario.

Bernard, O. (2010). *Système de contrôle de gestion et trajectoire du propriétaire-dirigeant de petite entreprise : Le secteur de l'agencement d'intérieur dans le grand Est.*

Bouquin, H. (1986). Le structurel et le contingent en contrôle d'entreprise. *Cahiers de la FNEGE*, (39), 33-42.

Bouquin, H. (2005). *Les fondements du contrôle de gestion* (p. 128). PUF « Que sais-je »? <https://shs.hal.science/halshs-00147198>

Brak, I. E., & Benlakouiri, A. (2023). Impact de la stratégie sur la complexité du contenu des tableaux de bord des PME marocaines : Analyse en composantes principales. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, 4(2-2), Article 2-2. <https://doi.org/10.5281/zenodo.7832396>

Brasseul, J. (1998). *UNE REVUE DES INTERPRÉTATIONS DE LA RÉVOLUTION INDUSTRIELLE.*

Broche, K., Capron, M., & Quairel, F. (2005). Grands projets et exercice de la responsabilité globale : Les études d'impact social. *Management & Avenir*, 3(1), 121-151. <https://doi.org/10.3917/mav.003.0121>

Bruns, W. J., & Waterhouse, J. H. (1975). Budgetary control and organization structure. *Journal of accounting research*, 177-203.

Bughin, C. (2006). Les mesures non financières reflètent-elles la performance financière future de l'entreprise? Le pouvoir prédictif de la satisfaction du client. *Gestion* 2000, 23(2).

Calori, R., Livian, Y. F., & Sarnin, P. (1989). Pour une théorie des relations entre culture d'entreprise et performance économique. *Revue française de gestion*, 74, 39-50.

Cameron, D. R. (1978). The Expansion of the Public Economy : A Comparative Analysis. *American Political Science Review*, 72(4), 1243-1261. <https://doi.org/10.2307/1954537>

Chapellier, P., & Mohammed, A. (2010). *LES PRATIQUES COMPTABLES DES DIRIGEANTS DE PME SYRIENNES DANS UN CONTEXTE DE LIBERALISATION DE L'ECONOMIE.*

- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, organizations and society*, 28(2-3), 127-168.
- Chiapello, E., & Delmond, M.-H. (1994). Les tableaux de bord de gestion, outils d'introduction du changement. *Post-Print*, Article hal-00680079. <https://ideas.repec.org/p/hal/journal/hal-00680079.html>
- Condor, R. (2012). Le contrôle de gestion dans les PME : Une approche par la taille et le cycle de vie. *Revue internationale P.M.E. Économie et gestion de la petite et moyenne entreprise*, 25(2), 77-97. <https://doi.org/10.7202/1015800ar>
- Cumby, J., & Conrod, J. (2001). Non-financial performance measures in the Canadian biotechnology industry. *Journal of Intellectual Capital*, 2(3), 261-272. <https://doi.org/10.1108/14691930110400001>
- De Rongé, Y., & Cerrada Cristia, K. (2005). *Contrôle de gestion*. <https://dial.uclouvain.be/pr/boreal/object/boreal:17320>
- Degos, J. G., & Zian, H. (2019). Le tableau de bord : Outil de pilotage de la performance dans les petites et moyennes entreprises. *La Revue Marocaine de Contrôle de Gestion*, 8, Article 8. <https://revues.imist.ma/index.php/RMCG/article/view/16556>
- Detchessahar, M. (2009). Robert Quinn. Contradictions et paradoxes dans le management et les organisations. *Les grands auteurs en management*, 425-438.
- Elhamma, A. (2011). *Impact de la taille sur le contenu des tableaux de bord dans les entreprises au Maroc : Résultats d'une étude empirique*.
- Fernandez, V., Picory, C., & Rowe, F. (1996). Outils de gestion et espaces concurrentiels des PME. *Revue internationale PME*, 9(1), 79-102.
- Flamholtz, E. G. (1983). Accounting, budgeting and control systems in their organizational context : Theoretical and empirical perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 8(2), 153-169. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(83\)90023-5](https://doi.org/10.1016/0361-3682(83)90023-5)
- Flamholtz, E. G., Das, T. K., & Tsui, A. S. (1985). Toward an integrative framework of organizational control. *Accounting, Organizations and Society*, 10(1), 35-50. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(85\)90030-3](https://doi.org/10.1016/0361-3682(85)90030-3)
- Galbraith, J. (1973). *Designing complex organizations*. Reading, Mass.

- Gauthier, C. (s. d.). *Enquête nationale auprès des entreprises 2019*. Site institutionnel du Haut-Commissariat au Plan du Royaume du Maroc. Consulté 12 juin 2023, à l'adresse https://www.hcp.ma/Enquete-nationale-aupres-des-entreprises-2019_a2405.html
- Germain, C. (2006). Le pilotage de la performance dans les PME en France : Une comparaison des pratiques de tableaux de bord des organisations familiales et des filiales. *Revue internationale P.M.E. Économie et gestion de la petite et moyenne entreprise*, 19(1), 69-94. <https://doi.org/10.7202/1008490ar>
- Gervais, M. (2000). *Contrôle de gestion*, ed Economica.
- Greenhalgh, R. W. (2000). Information and the transnational SME controller. *Management Accounting Research*, 11(4), 413-426. <https://doi.org/10.1006/mare.2000.0143>
- Guérard, S. (2006). *Regards croisés sur l'économie mixte: Approche pluridisciplinaire-Droit public et droit privé*. Editions L'Harmattan
- HILMI, Y., & KAIZAR, C. (2023). Le contrôle de gestion à l'ère des nouvelles technologies et de la transformation digitale. *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 4(4).
- Hodges, H. E., & Kent, T. W. (2006). *IMPACT OF PLANNING AND CONTROL SOPHISTICATION IN SMALL BUSINESS*. 17(2).
- Issor, Z. (2017). « La performance de l'entreprise : Un concept complexe aux multiples dimensions ». *Projectics / Proyética / Projectique*, 17(2), 93-103. <https://doi.org/10.3917/proj.017.0093>
- Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (1995). Total Quality Management and the Choice of Information and Reward Systems. *Journal of Accounting Research*, 33, 1-34. <https://doi.org/10.2307/2491371>
- Jallais, J. (1994). Review of « Le comportement du consommateur » [Review of *Review of « Le comportement du consommateur »*, par M. Filser]. *Recherche et Applications en Marketing*, 9(2), 115-118.
- Jansen, E. P., Merchant, K. A., & Van Der Stede, W. A. (2007). National Differences in Performance-Dependent Compensation Practices : The United States Vs. The Netherlands. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.993032>
- Jänkälä, S. (2007). *Management control systems (MCS) in the small business context: Linking effects of contextual factors with MCS and financial performance of small firms*. University of Oulu, Department of Accounting and Finance.
- Julien, P.-A., & Carriere, J.-B. (1994). L'efficacité des PME et les nouvelles technologies. *Revue d'économie industrielle*, 67(1), 120-134. <https://doi.org/10.3406/rei.1994.1512>

- Kabwigiri, C., & Caillie, D. van. (2007). *LE DESIGN DES SYSTÈMES DE CONTRÔLE DE GESTION ADOPTÉS AU SEIN DES SPINOFFS ACADÉMIQUES DE HAUTE TECHNOLOGIE : LE RÔLE DE L'INCERTITUDE PERÇUE PAR LES MANAGERS*. CD. <https://shs.hal.science/halshs-00543204>
- Kaplan, R. S., & Norton, D. (1992). L'évaluation globale des performances, outil de motivation. *Harvard l'expansion*, 29-40.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). *The Balanced Scorecard : Translating Strategy Into Action*. Harvard Business Press.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management : Part II. *Accounting Horizons*, 15(2), 147-160. <https://doi.org/10.2308/acch.2001.15.2.147>
- Lamrani, O., & Zammar, R. (2021). Le contrôle de gestion un levier de développement pour Les PME Marocaines : Une étude empirique. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, 2(4), Article 4. <https://doi.org/10.5281/zenodo.5112157>
- Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy : A critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 207-232. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(95\)00040-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(95)00040-2)
- Lavigne, B., & St-Pierre, J. (2002). *Association entre le système d'information comptable des PME et leur performance financière*. 6^o Congrès international francophone sur la PME. <https://hal.science/hal-01705761>
- Lepetit, M. (1997). Performance globale: vers une prise en compte des effets non marchands. Commissariat Général du Plan, ouvrage collectif-Entreprise et performance globale-outils, évaluation, pilotage.
- Marion, T. J., & Friar, J. H. (2012). Managing Global Outsourcing to Enhance Lean Innovation. *Research-Technology Management*, 55(5), 44-50. <https://doi.org/10.5437/08956308X5505053>
- Marmuse, C. (1997). Eloge de la singularité ou l'essence de la stratégie. In *Les fondements de la gestion stratégique*.
- Martory, B. (2004). *Tableaux de bord sociaux*. Éditions Liaisons.
- Mathé, J. C., & Chagué, V. (1999). L'intention stratégique et les divers types de performance de l'entreprise. *Revue française de Gestion*, (122), 39-49.

- Merchant, K. A. (1998). Modern management control systems : Text and cases. (*No Title*). Consulté 12 juin 2023, à l'adresse <https://cir.nii.ac.jp/crid/1130282268773765888>
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2007). Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives. Pearson education.
- Meyssonier, F., & Zawadzki, C. (2008). L'introduction du contrôle de gestion en PME : Étude d'un cas de structuration tardive de la gestion d'une entreprise familiale en forte croissance. *Revue internationale P.M.E. Économie et gestion de la petite et moyenne entreprise*, 21(1), 69-92. <https://doi.org/10.7202/038003ar>
- Mintzberg, H. (1983). THE CASE FOR CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY. *Journal of Business Strategy*, 4(2), 3-15. <https://doi.org/10.1108/eb039015>
- MORIN, E.-M., SAVOIE, A., & BEAUDIN, G. (1994). *L'efficacité de l'organisation. Théories, représentations et mesures*. Gaëtan Morin éditeur.
- Nobre, T. (2001). Le contrôleur de gestion de la PME. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 7(1), 129. <https://doi.org/10.3917/cca.071.0129>
- Otley, D. (1994). Management control in contemporary organizations : Towards a wider framework. *Management Accounting Research*, 5(3), 289-299. <https://doi.org/10.1006/mare.1994.1018>
- Otley, D., Broadbent, J., & Berry, A. (1995). Research in management control: an overview of its development. *British Journal of management*, 6, S31-S44.
- Ouattara, P. (2007). Diagnostic financier et performance d'une entreprise en Côte d'Ivoire. MBA Finance d'entreprise, Ecole Supérieure de Gestion de Paris: Blog AXLANE: accélérateur de croissance.
- Ouchi, W. G. (1979). A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms. *Management Science*, 25(9), 833-848. <https://doi.org/10.1287/mnsc.25.9.833>
- Ouchi, W. G. (1980). Markets, Bureaucracies, and Clans. *Administrative Science Quarterly*, 25(1), 129-141. <https://doi.org/10.2307/2392231>
- Ouhadi, S. (2021). Les mécanismes de gouvernance de la famille et la transmission intergénérationnelle d'une PME marocaine : Une étude exploratoire. *Moroccan Journal of Entrepreneurship, Innovation and Management*, 6(1), Article 1. <https://doi.org/10.48396/IMIST.PRSM/mjeim-v6i1.28036>
- Perren, L., & Grant, P. (2000). The evolution of management accounting routines in small businesses : A social construction perspective. *Management Accounting Research*, 11(4), 391-411. <https://doi.org/10.1006/mare.2000.0141>

- Perrow, C. B. (1970). Organizational analysis: A sociological view (No. 04; HM131, P3.).
- Pesqueux, Y. (2005). *Management de la connaissance: Un modèle organisationnel?* CD.
<https://shs.hal.science/halshs-00004005>
- Prahalad, C. K., & Hamel, G. (1994). Strategy as a field of study: Why search for a new paradigm?. *Strategic management journal*, 15(S2), 5-16.
- Quinn, R. E., & Rohrbaugh, J. (1983). A Spatial Model of Effectiveness Criteria: Towards a Competing Values Approach to Organizational Analysis. *Management Science*, 29(3), 363-377. <https://doi.org/10.1287/mnsc.29.3.363>
- Reid, G. C., & Smith, J. A. (2000). The impact of contingencies on management accounting system development. *Management Accounting Research*, 11(4), 427-450.
<https://doi.org/10.1006/mare.2000.0140>
- Renaud, A., & Berland, N. (2007). *MESURE DE LA PERFORMANCE GLOBALE DES ENTREPRISES*.
- Rival, Y., & Kalika, M. (2008). Internet et performance de l'entreprise. *Internet et performance de l'entreprise*, 1-322.
- Saaouf, F. Z., & Benesrighe, D. (2021). La question de la planification stratégique dans les petites et moyennes entreprises (PME) marocaines. *Revue Internationale du Chercheur*, 2(4), Article 4. <https://www.revuechercheur.com/index.php/home/article/view/282>
- Santin, S. (2008). *LE DESIGN DU SYSTÈME DE CONTRÔLE DE GESTION DES PME: UNE QUÊTE DE STABILITÉ ADAPTATIVE*.
- Saulquin, J.-Y., & Schier, G. (2007). Responsabilité sociale des entreprises et performance. Complémentarité ou substituabilité? *La Revue des Sciences de Gestion*, 223(1), 57-65.
<https://doi.org/10.3917/rsg.223.0057>
- Speckbacher, G., & Wentges, P. (2007, September). The impact of firm size and family ownership on management control systems in small and medium-sized enterprises. In *Proceeding 4th Conference on Performance on Measurement and Management Control*, Nice (pp. 26-28).
- Speckbacher, G., & Wentges, P. (2007, September). The impact of firm size and family ownership on management control systems in small and medium-sized enterprises. In *Proceeding 4th Conference on Performance on Measurement and Management Control*, Nice (pp. 26-28).
- St-Pierre, J., Janssen, F., Julien, P.-A., & Therrien, C. (2005). *Les facteurs de croissance des PME manufacturières sur les marchés locaux ou internationaux*. IXes Journées scientifiques du Réseau Entrepreneuriat de l'AUF. <https://hal.science/hal-01703469>

- Taouab, O., & Issor, Z. (2019). Firm Performance : Definition and Measurement Models. *European Scientific Journal ESJ*, 15(1). <https://doi.org/10.19044/esj.2019.v15n1p93>
- Tayeb, O. C., BENNOUNA Mustapha, & TAHROUCH Mohamed,. (2023). Towards Achieving Sustainable Development Goals in Academia : A Case of Good Practice. *African Scientific Journal*, Vol 3(N°17), 260. <https://doi.org/10.5281/zenodo.7875524>
- TCHANKAM, J. P. (2000). *L'entreprise familiale au Cameroun*.
- Teneau, G., Bringer, J., Meert, D., & Raquin, M. (2011). Le conseil en organisation: Evolutions et perspectives. *Le conseil en organisation*, 1-346.
- Torres, O. (2000). *Du rôle et de l'importance de la proximité dans la spécificité de gestion des PME*.
- Yuchtman, E., & Seashore, S. E. (1967). A system resource approach to organizational effectiveness. *American sociological review*, 891-903.
- Vallerand, J., Berthelot, S., & Morrill, J. (2008). Positionnement de la PME manufacturière canadienne face aux outils de gestion enseignés dans les programmes de formation universitaire en administration. 9ème Congrès International Francophone PME.
- van Caillie, D. (2003). *L'EXERCICE DU CONTRÔLE DE GESTION EN CONTEXTE PME: ÉTUDE COMPARÉE DES CAS FRANÇAIS, CANADIEN ET BELGE*.
- Vinson, D. E., Scott, J. E., & Lamont, L. M. (1977). The Role of Personal Values in Marketing and Consumer Behavior. *Journal of Marketing*, 41(2), 44-50. <https://doi.org/10.1177/002224297704100215>
- Whitley, R. (1999). Firms, institutions and management control : The comparative analysis of coordination and control systems. *Accounting, Organizations and Society*, 24(5), 507-524. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(97\)00030-5](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(97)00030-5)
- Zahir, A., Jamal, Y., & Lahmouchi, M. (2021). L'influence des composantes du tableau de bord prospectif sur la performance organisationnelle des PME Marocaines : Une exploration théorique. *Revue Internationale du Chercheur*, 2(2), Article 2. <https://revuechercheur.com/index.php/home/article/view/208>