

« ETUDE EMPIRIQUE SUR LES REALITES DES PRATIQUES DE MESURE DE LA PERFORMANCE DES PME ALGERIENNES »

AKILA RACHEDI Née ZOUAOU

Enseignante, chercheur
Université Mouloud Mammeri
Faculté des Sciences Economiques,
de Gestion et des Sciences Commerciales
Laboratoire(LAREMO) De Recherche
en Management des Organisations
UMMTO Algérie.

Résumé :

En Algérie, s'il est possible d'apprécier quantitativement le développement de la Petite et Moyenne Entreprise (PME) à partir des données générales, il en va semble-t-il différemment de leurs problèmes de gestion qui, en ce qu'ils sont généralement associés à leur fragilité, soulèvent des questions qui réclament le développement d'étude empirique et théorique. Aussi, dans le but d'enrichir la réflexion sur l'adaptation des instruments de contrôle de gestion au contexte PME, l'objectif de ce travail est d'aboutir à partir d'une étude empirique, à une meilleure compréhension des pratiques de contrôle de gestion qui ont cours dans les PME Algériennes, d'analyser, d'identifier les types de tableaux de bord implantés et d'établir dans quelle mesure les tableaux de bord s'adaptent ou non aux spécificités de la PME Algérienne.

Mots-clés : (Performance-Tableaux de bord –Contrôle de Gestion et PME).

Abstract :

If in Algeria, it is possible to assess quantitatively the development of the Small and Medium sized Enterprise (SME) through general data; however it goes differently for their management problems, which, (generally associated with their fragility), raise questions that require the development of empirical and theoretical study. Also, in order to

enrich the debate on adapting the control management instruments to SME's context, the objective of this work is to come from an empirical study to reach a better understanding of control management practices that exist in the Algerian SMEs, to analyze and identify the types of dashboards implemented and to which extent those dashboards fit or not to the specific features of the Algerian SMEs.

Key-words: (Performance-Dashboards-Management Control-SME).

Introduction :

L'apport de la petite et moyenne entreprise dans le développement économique ressort clairement à travers les différentes recherches académiques menées [Marchesnay (1993), Julien, P.A(1994), Sarpota, B. (1986)]. Sa performance est toujours justifiée par sa capacité de promotion des exportations, d'intégration industrielle, d'innovation, de création d'emploi et d'approvisionnement régulier du marché.

En Algérie, le développement de la PME a souffert, malgré l'intérêt qui lui a été porté d'un dispositif juridique et réglementaire inadéquat, d'une fonctionnarisation d'accès au crédit et surtout des faiblesses managériales [Bouyakoub (2004), Melbouci,L.(2004), Assala,K. (2006), Andre.Joyal et al (2009), M.Madaoui et al (2009), S.Daoud (2009)]. Ceci a eu pour conséquence son état actuel, méconnu, sous développé, vulnérable et menacé. Sa préservation et sa promotion ne peuvent se faire que dans le cadre d'une problématique dans la quelle il faut repérer les possibilités réelles qui peuvent se concrétiser rapidement en tenant compte des contraintes actuelles.

Ce travail ce focalise sur les PME Algériennes, notamment leur performance, sur les outils les plus appropriés pour mesurer cette performance et aux outils de contrôle de gestion à mettre en place puisque jusqu'à présent, aucune expérience sur le long terme n'a vraiment pas été menée. En effet, l'évaluation de la performance est une fonction essentielle au sein de toute organisation. D'un point de vue managérial, il est important de comprendre les systèmes de mesure et de pilotage de la performance qui influent sur cette évaluation.

La PME qui réussira à développer son avantage concurrentiel dans un environnement caractérisé par un degré d'incertitude élevé, est celle qui aura consciemment conçu chaque aspect de sa gestion en fonction des instruments de mesure de la performance : les tableaux de bord de gestion.

Aussi, dans le but d'enrichir la réflexion sur l'adaptation des outils de contrôle à la PME Algérienne, par le biais d'une étude empirique, à une meilleure compréhension des pratiques de contrôle de gestion qui, ont cours dans les PME. L'analyse se focalise ici sur les pratiques liées à l'élaboration et l'utilisation des tableaux de bord de gestion. Ces derniers font naître un certain nombre d'interrogations quant à leur éventuelle utilisation dans les PME Algériennes.

Ce travail a pour objectif d'analyser et d'identifier les types de tableaux de bord implantés dans les PME Algériennes et d'établir notamment dans quelle mesure les tableaux de bord s'adaptent ou non aux spécificités des PME Algérienne. Le second objectif de la recherche consiste à déterminer dans quelle mesure et dans quelles circonstances ces pratiques de contrôle de gestion peuvent varier.

L'examen de la littérature montre que les chercheurs ont recours à la théorie de la contingence pour y répondre à ce type d'interrogation.

Nous proposons dans un premier temps le cadre théorique et une revue de la littérature concernant le concept de performance, ensuite montrer la variété des approches retenues pour évaluer la performance des PME qui en vérité, confirme le caractère hétérogène des dimensions de ce concept.

I- Le cadre théorique et méthodologique de la recherche

L'approche théorique qui nous paraît la mieux à même d'élucider cette problématique de mesure de performance est la théorie de contingence. Elle représente un cadre d'analyse théorique explicatif de la pertinence informationnelle des tableaux de bord de gestion.

Ce champ de recherche tente d'expliquer la conception des systèmes d'évaluation des performances, par un certain nombre de facteurs explicatifs. L'examen des recherches empiriques (Chapelier, 1994 et 1996 ; Lavigne, 1999 et 2002 ; Lacombe-Saboly,

1994 ;Germain,2000) réalisées sur les déterminants des systèmes d'information et les instruments de contrôle de gestion des PME fait apparaître deux perspectives distinctes qui s'inscrivent dans le courant de la théorie de contingence à savoir la théorie objective (ou structurelle) et la théorie subjective (ou comportementale).

A priori, il existerait un lien entre ces différents facteurs de contingence. On analyse l'effet de certaines variables d'environnement sur les caractéristiques du système de contrôle de gestion qui à son pour devrait avoir un impact sur la performance.

1.2- La performance, une notion multidimensionnelle

La performance des entreprises est indéniablement au cœur des préoccupations de plusieurs chercheurs en gestion.

Les écrits sur ce sujet abondent, tout sur le plan professionnel que scientifique [(Bouguignon. A (1995), Philippe lorino (1997, 2001), Bessire.D(1999). O de lavinllarmois (1998), H.Bouquin (2004), Bescos, PL, Mendoza, L (1994), Cauvin et Bescos (2004)]. L'ensemble des développements concernant la performance témoigne de la réalité polymorphe de ce concept.

Difficile à définir d'une façon précise, du fait de son caractère intégrateur et englobant, il existe plusieurs définition conceptuellement acceptables mais destinataires de la performance. Selon le domaine touché et le contexte d'utilisation.

Comme l'affirme Marmuse (1997), La performance n'existe pas. Il s'agit d'une notion contingente et multidimensionnelle mais nécessaire pour évaluer toute décision prise.

En effet, la performance est un concept polysémique ou multiforme qui peut présenter plusieurs sens selon son auteur ou l'évaluateur.

Otley (1999) ajoute que la performance est elle-même un terme ambigu qui ne possède pas de définition unique.

Pour Allain Desreumaux, il est possible de résumer la littérature traitant de monde d'approche de la nation de performance dans l'organisation en deux conceptions :

La première consiste simplement à assimiler la performance et réalisation des objectifs pour suivies par l'organisation. La difficulté de cette approche réside dans l'absence de consensus autre acteurs sur leur nature ou leur véritable contenu.

Une seconde approche, souvent qualifiée de systémique, apprécie la performance de l'organisation eu termes de bon fonctionnement des processus vitaux d'un système ouvert, l'organisation performante est celle qui parvient à survivre dans son environnement.

H.Bouquin (2004) à d'ailleurs déclaré, à son propos, qu'il s'agit bien « d'une notion ambiguë maniée par des personnages ambigus » ainsi, la performance se décompose en efficacité, efficacité et économie

Marmuse (1997), distingue quatre dimensions de la performance :

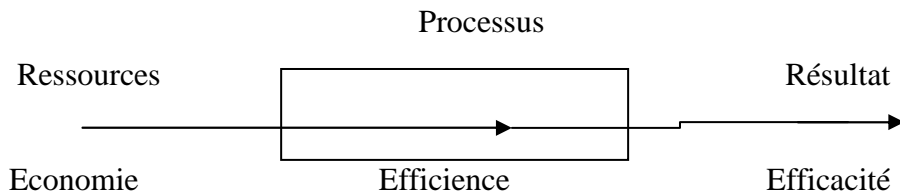
- La performance stratégique qui correspond aux approches par l'excellence.
- La performance concurrentielle qui regroupe les conditions en termes d'analyse des systèmes concurrentiels ; le modèle de Porter avec les cinq forces concurrentiels ou encore de Ansoff à travers l'idée d'écart stratégique ;
- La performance socio-économique, basé sur l'idée de performance organisationnelle et la notion des coûts cachés ;
- La performance économique et financière évaluée à partir des documents comptables.

Bourguignon (1998) propose une définition de la performance à partir de trois sons généraux :

La performance résultat, la performance action et la performance succès. Cette dernière varie en fonction de représentation que s'en font les acteurs, et de manière plus générale l'organisation tout entière.

Lorino (2004) pose le problème de la définition de la performance sur la base de postulat que, si l'on admet que la performance est d'essence économique, elle s'identifie à la création nette de richesse.

H.Bouquin (2004, p 63) représente la problématique générale de la performance de la manière suivante :



La performance (source Bouquin, 2004, p63)

O : De la villarmois (1998) distingue deux dimensions de la performance : une dimension objective de type économique (efficience), systémique (pérennité de l'organisation) et une dimension subjective à la fois (ressources humaines) et sociétale (légitimité de l'organisation).

Enfin, E.M Mourin et al (1994) recensent quatre approches théoriques de performance :

- 1- Une approche économique qui repose sur la notion centrale d'objectifs qui à atteindre ;
- 2- Une approche sociale qui découle des apports de l'école des relations humaines de l'organisation ;
- 3- L'approche systémique développée par opposition aux approches précédentes, et qui met en exergue les capacités de l'organisation ;
- 4- Et enfin la dernière qualifiée de politique repose sur une critique des précédentes.

La performance est ainsi multidimensionnelle à l'image des buts organisationnels (Bourguin, 1997).

L'absence de consensus sur la définition du concept de performance comme on le remarque à travers les différentes définitions évoquées laisse le champ libre et a conduit à multiplier les représentations de ce concept.

1.3-L'appréciation de la performance des PME

L'appréciation de la performance des PME selon Pennings et Goodman(1977) apparaît comme un processus complexe où les contraintes et les objectifs devraient être spécifiés.

Ce processus d'évaluation devient crédible lorsqu'un ensemble de mesures référentielles est élaboré sous forme opérationnelle.

Par ailleurs, Penning et Goodman, (1977.P160), considèrent qu'une PME est performante si elle parvient à satisfaire des contraintes pertinents et ses résultats rapprochent ou excèdent un ensemble de mesures référentielle pour de multiples objectifs.

Pour Ged, (1983); Kalika, (1995), les indicateurs pertinent pour l'appréciation de la performance des PME dépendent des préférences et des valeurs des personnes à qui incombent le pouvoir décisionnel Cette vision de la performance semble parfaitement cadrer avec la réalité des PME. Elle met en exergue le rôle central du dirigeant pour fixer les orientations stratégiques.

Des études plus récentes ont cherché à évaluer la performance des PME, dans divers objet de recherche. Gragg et King (1988) ont proposé une synthèse de ce qui ont été repris et enrichis par Dechamp e t Goy (2002).

**Tableau 1
panorama des travaux sur la performance des PME**

Auteur	Dimensions de la performance	Caractéristiques de l'échantillon	Méthodes employées
Foley (1985)	Profil du dirigeant Politique marketing Taille de l'organisation	61 PME Secteur électrique	Entretien en face à face
Eckersberg Arlow (1985)	Activité de planification	135 PME (moins de 500 salariés) Tous secteurs	Questionnaires postaux
Miller et Toulouse (1986)	Stratégie/ Structure Style de management Profil du dirigeant	97 PME (moins de 500 salariés) Tous secteurs	Entretien en face à face
Riggs et Braker (1986)	Différents styles de management	183 PME Secteur : pressing	Questionnaires postaux

**Etude empirique sur les réalités des pratique de mesure de la erformance
des PME Algérienne**

Robinson et Al (1986)	Spécificité des activités de planification	81 PME De détail alimentaire Commerce	Questionnaires postaux
Hornaday Whealtley (1986)	Style de management Objectifs Organisationnels	31 PME (de 5 à 49 salarié, CA <18MF) Commerce de détail	Entretien en face à face
Begley et Boyd (1986)	Caractéristiques de l'entreprise Style de management	471 PME (moins de 100 salariés et moins de 60MF de CA)	Questionnaires postaux
Roy (1994)	Pratiques de désigne	100 PME de moins de 20 salariés	Entretien en face à face
Kargar et Parnell (1996)	Pratiques de planification	41 PME Banques commerciales	Questionnaires postaux

Ce tableau met en évidence la variété des approches retenues pour évaluer la performance des PME. Il confirme le caractère hétérogène des dimensions de ce concept

1.4- L'évaluation de l'approche de mesure de la performance

Avant propos :

L'évaluation et le suivi de la performance sont des activités qui ont pris beaucoup d'ampleur dans les dernières années et sont devenues nécessaires étant donné la marge de manœuvre significativement réduite que possèdent les dirigeants.

La mesure de la performance doit être vue comme un système organisationnel complet, Bouquin (2001), plutôt qu'une collection de standards et outils. Chaque outil devrait être choisi en se basant sur les caractéristiques de l'entreprise, surtout en ce qui concerne l'orientation stratégique.

Par sa structure le tableau de bord répond bien aussi, à la multidimensionalité de la performance. Il permet à divers utilisateurs ayant leur perspective propre d'ouvrir les « fenêtres » appropriées sur la banque d'indicateurs qu'il contient, qu'il peut calculer ou produire à

partir des données disponibles, tout en fournissant une image globale transversale, qui regroupent un ensemble équilibré d'indicateurs des secteurs pertinents le tableau de bord se définit comme un instrument d'action dans lequel un « ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) » [sont intégrés] pour permettre aux gestionnaire de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions » (Bouquin, 2001, pp397-398).

Le tableau de bord suscite depuis plus d'une décennie, un intérêt soutenu de la part des académiques [(Michel. Gervais (1996), Robert.Kaplan&David P.Norton (1998), Alain.Fernandez (2000), P. Voyer (2006)] et des professionnels qui lui reconnaissent des qualités que ne possèdent pas, les budgets ou les techniques de calcul des coûts.

1.4.1-La performance financière

Pendant plusieurs années, les recherches sur la performance se focaliser sur les chois des indicateurs financiers et quantitatifs pour appréhender la performance ceci s'explique historiquement par l'objet unique accordé à l'entreprise : Maximisation du profit des actionnaires.

Dés le début des années 80, des critiques croissantes [Gray et Pesqueux (1993), Epstein et Manzon (1997), Dessir et Cki (2000), Poincelot et Wegman (2005), Choffe et Meyssonier (2005)] se sont manifestées contre les mesures financières sources des systèmes comptables qui supposent que les informations chiffrées acquises n'étaient plus suffisantes, les facteurs critiques des activités de l'entreprise ne sont pas intégrer notamment ceux qui ne peuvent pas être chiffrées tels que : L'innovation du service clientèle, développement du personnel.

La plus grande critique Emmanuel, Otley (1995) concerne la nature historique de l'information comptable, qui fournit une idée pertinente sur les possibilités futures. Par exemple, les mesures de performances issues des systèmes comptables ignorent la valeur financière des actifs intangibles comme la recherche, le good will et les ressources

humaines. Les mesures financières agrégées issues du système comptable ne sont pas suffisantes pour assurer une congruence d'objectifs entre les décisions des managers et les actions.

Ces limites ont amené les chercheurs [Robert.Kaplan & David P.Norton (1998)] et les praticiens [P. Voyer (2006)] à proposer des systèmes de mesure de la performance qui associent, à la fois, des indicateurs financiers et non financiers.

Le besoin d'intégrer dans le système de mesure des indicateurs qualitatifs et mise en évidence. On parle alors d'une performance plus globale, il s'agit de la performance organisationnelle.

1.4.2-Le modèle générique de la performance multicritère

Le tableau de bord prospectif suscite depuis quelques années déjà, un intérêt soutenu de la part des professionnels et des académiques qui lui reconnaissent des qualités qui ne possèdent pas les autres.

Depuis la parution de l'ouvrage de Kaplan et Norton faisant état de l'incapacité du langage comptable et financier à saisir l'ensemble des formes de la performance, l'idée d'intégrer des données non financières dans les systèmes de contrôle de gestion a fait son chemin pour être aujourd'hui très largement partagée tant dans le monde académique que par les entreprises.

Présenté initialement par ses concepteurs comme un outil d'évaluation de la stratégie et de mesure de la performance, le balanced scorecard est devenu dans la pratique un instrument, voire un système de management, en tous cas un outil de contrôle de gestion à part entière. Il " permet de communiqué et de déployer la stratégie, de fixer des objectifs à chacun, d'orienter les comportements à travers la responsabilisation, la motivation et l'évaluation des individus et l'aider au pilotage".

L'intégration de critères non financiers permet de représenter la performance sous différentes forme, en complément des représentations financières classiques (Bescos et Cauvin ; 2004).

Le balanced scorecard repose ainsi sur quatre dimensions faciles à identifier et à rendre opérationnelles ; la performance financière, les

mesures relatives à la relation avec le client, les mesures portant sur le processus internes, et enfin les compétences humaines

1.4.2.1-Le contenu et les indicateurs du tableau du bord prospectif :

Le balanced scorecard ou tableau du bord prospectif se veut un support permettant de définir des objectifs datés et qualifiés appartenant à quatre axes. A chacune des quatre dimensions, il existe des indicateurs correspondants :

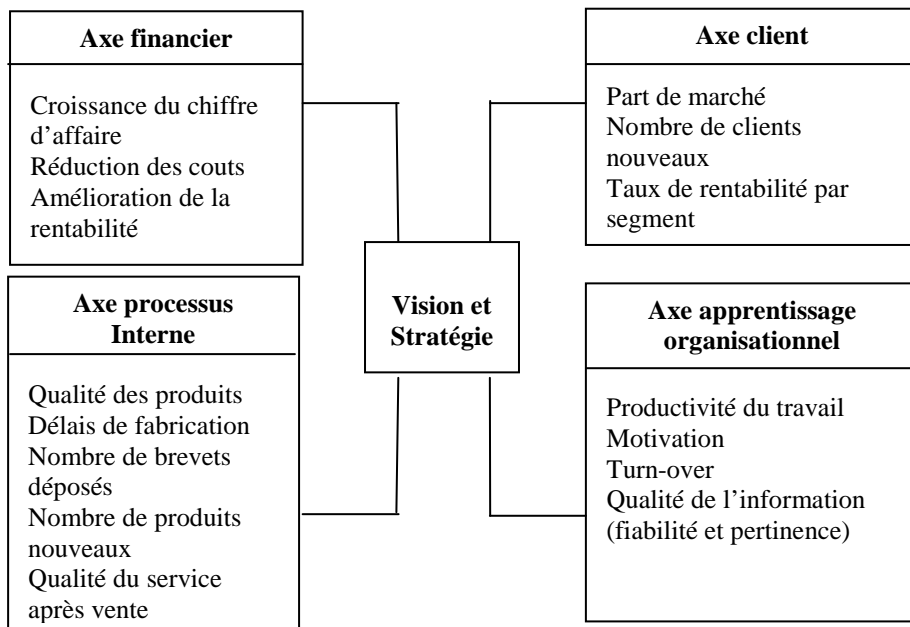
1- Des mesures financières, correspondant à des objectifs économiques à court terme, qui peuvent varier en fonction des secteurs d'activité ou de la stratégie ; par exemple, le chiffre d'affaire le taux de croissance, le chiffres d'affaires réalisé par les nouveaux produits ou les nouveaux Résultat net, marge brute, valeur ajoutée économique (Eva), retour sur investissement (ROI), sont essentielles pour les activités parvenues à maturité et devant financer le développement de l'entreprise par ailleurs ; les produits en fin de cycle de vie sont souvent focalisés sur les indicateurs financiers à court terme, délais de récupération financiers et solde de trésorerie ;

2- Des indicateurs portant sur la relation commerciale et le capital – clientèle; au delà des traditionnelles mesures de chiffres d'affaires, de part de marché, de rentabilité – clients, de satisfactions et fidélité clients, attributs produit/ service, relation – client, image de marque et réputation de l'entreprise ;

3- Des indicateurs correspondant à des objectifs d'amélioration des processus internes, visant à améliorer la productivité et la qualité à un moindre cout, réingénierie et enfin la focalisation sur les processus – clés stratégiques ;

5- Des indicateurs tentant de capter l'apprentissage organisationnel, qui concernent les compétences humains dans l'entreprise ainsi que les systèmes et les procédures organisationnelles (voire figure n°2).

Figure n°1 : Le balanced scorecard adapté de Kaplan et Norton



**Figure n°2
d'après R.S KAPLAN et D.P NORTON**

<p>Axe financier</p> <p>Le TBP s'appuie toujours sur les indicateurs pour évaluer efficacement les effets économiques quantifiables des actions passées. Ils permettent de déterminer si les intentions et la mise en œuvre de la stratégie contribuent à améliorer le résultat financier. En général, les objectifs financiers portent sur la rentabilité, mesurée par exemple par le bénéfice d'exploitation, le retour sur les capitaux engagés, la valeur ajoutée économique. Ils peuvent aussi viser une croissance rapide du chiffre d'affaires la génération de liquidités, la gestion du risque.</p>	<p>Axe client</p> <p>Les segments de marché et les indicateurs de performance concernant la satisfaction et la fidélité des clients existants, l'extension de la base de clientèle, la rentabilité par catégorie de clients, la part de marché sur les segments ciblés. Mais l'axe clients doit aussi comporter des indicateurs spécifiques qui représentent les déterminants de la fidélité des clients. Ils permettent de formuler la stratégie de marché qui produira la performance financière optimale dans le futur.</p>
---	---

<p>Axe processus internes</p> <p>Il s'agit d'identifier les processus- clés de l'entreprise, qui permettent d'offrir une prestation qui attire et fidélise les clients tout en assurant aux actionnaires le rendement financier qu'ils attendent. Ces indicateurs se focalisent sur les processus qui auront la plus forte incidence sur la satisfaction des clients et la réalisation des objectifs financiers de l'entreprise.</p> <p>Les indicateurs « processus internes » révèlent les processus qui jouent un rôle-clé dans la performance stratégique de l'entreprise. Noter l'incorporation des processus d'innovation dans cette catégorie d'indicateurs.</p>	<p>Axe apprentissage organisationnel</p> <p>Il a trois composantes, les hommes, les systèmes, les procédures. Les axes financiers, clients et processus internes révéleront le fossé entre les capacités actuelles des hommes et des systèmes et celles qui sont nécessaires à une véritable avancée dans la performance. Pour combler ce fossé, les entreprises doivent investir afin de donner de nouvelles compétences à leurs salariés et d'améliorer les systèmes d'information et les procédures. Des indicateurs génériques de résultats- satisfaction, fidélité, formation et compétence des employés – sont associés à des déterminants de la performance propres à l'activité.</p>
---	---

Pour Kaplan et Norton (1998), il existerait un lien de causalité entre les différents axes du Balanced scorecard : une bonne maîtrise du processus interne associé à un réel investissement de l'entreprise dans la recherche de l'innovation et dans la promotion d'une logique d'apprentissage organisationnel, vont améliorer la satisfaction des clients, entraînant par la même l'atteinte des objectifs financiers de l'entreprise.

Les objectifs financiers restent au centre du dispositif. La création de valeur pour les actionnaires doit être une préoccupation permanente. Il faudra définir des objectifs quantifiés tels que des taux d'augmentation du chiffre d'affaire, de la rentabilité, des marges, ou tels que la réduction des coûts, etc.

Le Balanced scorecard est " un outil à caractère générique. On peut s'interroger si toutes les entreprises ont vraiment besoin des quatre « bloc », développés de la même Façon, et on peut plutôt penser que le secteur d'activité, la situation concurrentielle et la stratégie de l'entreprise ont une influence sur ses besoins d'information " .

Tout en gardant un œil, grâce aux indicateurs financiers, sur la performance à court terme, le tableau de bord prospectif met en évidence les déterminants de l'amélioration de la performance financière et concurrentielle à long terme. Ce modèle d'analyse basé sur les processus permet ainsi de passer des relations classiques du type Profit – Coût – Volume à une modélisation de l'ensemble des facteurs complexes de la performance. En particulier, il rend possible la réintégration des aspects qualitatifs et de la performance hors – prix Il s'agit de relier la performance à un vecteur du type : prix, coût, quantité, qualité, délais, variété, service etc.

Selon Robert, Teller (1999): « Cette approche s'inscrit dans la perspective de management stratégique de la performance globale ».

1.4.3-Revue sur la littérature traitant des tableaux de bord implantés dans les PME

Mendoza et Al, (1999) constatent que les pratiques des entreprises sont disparaît, et qu'il existe des outils orientés vers la production de données financières, imputables on budgétaires qui sont souvent qualifiée de tableau de bord.

D'autre recherches [Ittner et larker, (1998) ; Malmi (2001), Malina et Sulto, (2001), Bergeron, (2002), R.Condor et Rebut (2008) montrent que les tableaux de bord implantés dans les entreprises sont parfois différents de ceux présentés dans la littérature.

Germain, C. (2004) a démontré que les tableaux de bord des PME sont, au même titre que les autres outils de contrôle de gestion, soumis à des contingences qui les amènent à adopter des formes différentes du contexte organisationnel dans lequel ils s'intéressent.

L'interrogation vaut tout particulièrement pour les PME qui ne possèdent pas, semble-t-il d'outils de mesure de performance aussi établis que ceux des grandes entreprises [Chapellier, (1994), Nobre (1997, 2001)].

Au plan théorique ce constat s'explique par le fait que les outils de mesure de la performance sont contingents, car soumis à l'influence de facteurs structurels et comportementaux qui, dans le cas des pme ne favorisent pas leur développement (Nobre 2001).

D'un point de vue académique, ces travaux mettent en avant la difficulté à implanter un système de mesure de la performance efficace dans les PME et soulignent également la grande diversité des pratiques.

La question qui se pose est de savoir si cette conception « idéale » développé au sein du champ académique est adoptée par les entreprises et plus particulièrement par les PME. il faut noter qu'historiquement, il y'a souvent un écart, s'agissant des outils de gestion, entre les développements théoriques et les pratiques, cette remarque valant tout particulièrement pour les PME (Nobre 2001) partant de ce constat, l'objectif de cette recherche consiste à identifier les types de tableaux de bord implantés dans les PME Algériennes de façon à les qualifier et évaluer dans quelle mesure ils se rapprochent ou non des modèles diffusés par la littérature.

II- Proposition d'un cadre pour une analyse contingente des pratiques de tableaux de bord des PME Algériennes : Le modèle de recherche

L'examen des travaux empiriques qui se rapportent à l'analyse des relations entre les caractéristiques organisationnelles et les systèmes de contrôle de gestion indique que certains facteurs d'influence reviennent fréquemment dans les études contingentes. Ces facteurs représentent les caractéristiques fondamentales des organisations et de leur contexte. Il s'agit de la taille et de la structure de l'entreprise, de son une d'activité, du degré d'informatisation de «es activités, et enfin de l'environnement dans lequel elle évolue.

1- L'EFFET DE TAILLE :

De nombreuses recherches empiriques ont mis en évidence l'existence d'une relation entre la taille de l'entreprise et les caractéristiques des systèmes de contrôle. K.AL1JK.A (1995) constate par exemple, à l'issue de son étude, que le degré de détail du système prévisionnel s'accroît avec la taille de l'entreprise. Les résultats d'une étude de MERCHANT (1981) réalisée auprès de cent soixante-dix managers de dix-neuf entreprises du secteur de l'électronique confirment cette tendance, de même que ceux d'une recherche de

CARLAND et al (1989) menée auprès de trois, cent soixante-huit PME De manière complémentaire.

CHAPELLIER (1994) montre que, loin de se limiter aux seules pratiques budgétaires, l'influence de la taille de l'entreprise s'étend à l'ensemble des pratique» de contrôle de gestion Ainsi, au sein de son échantillon constitué de PME, ce sont tes entreprises les plus grandes qui disposent des systèmes de contrôle de gestion Ses plus complexes JORISSFN et al (1997) parviennent également aux mêmes conclusions.

Replacés dans le contexte de la recherche, les différents résultats des travaux empiriques permettent de poser l'hypothèse suivante :

Hypothèse 1 : Le degré de sophistication des pratiques de tableaux de bord des PME croit lorsque la taille des entreprises augmente

2-LA STRUCTURE :

La relation entre la structure et les systèmes de contrôle a été établie et analysée bien avant que les recherches en contrôle de gestion ne se réfèrent au cadre de la théorie contingente. Comme le suggère BOUQUIN (1994), la généalogie du contrôle de gestion est étroitement liée à l'avènement et au développement des structures organisationnelles du début du vingtième siècle De manière plus précise, CHANDLER (1989) considère même *sur* ce point que c'est l'adoption, dans les années vingt, de la forme structurelle décisionnelle par DUPONT de NEMOURS et GENERAL MOTORS et la mise en place concomitante de l'indicateur du ROI (Return On Investment) qui marquent la véritable *naissance* du contrôle de gestion moderne. Tout ceci indique donc que L'apport des études contingentes a consisté par suite à préciser la nature de cette relation par la mise en évidence de l'effet différencié des structures sur les caractéristiques des outils de contrôle.

Les caractéristiques organisationnelles les plus souvent retenues par les travaux empiriques pour analyser l'impact des structures sur les systèmes de contrôle se rapportent généralement, au degré de centralisation/décentralisation ou de différenciation/intégration structurelles .KALIKA (1987) relève ainsi dans son étude que les

entreprises les plus différenciées et décentralisées disposent des systèmes de planification et de contrôle les plus développés l'hypothèse suivante peut être posée :

Hypothèse 2 : Le degré de sophistication des pratiques de tableaux de bord des PME s'élèvent lorsque le degré de décentralisation structurelle des entreprises augmente.

3-LE SECTEUR D'ACTIVITE :

La différenciation des systèmes de contrôle s'opère en partie en fonction des secteurs d'activité auxquels appartiennent les entreprises (BARANGER, 1995 ; BAJAN-BANAZAK.L ,1993),

Hypothèse 3 : Le degré de sophistication des pratiques de tableaux de bord des PME augmente avec le degré d'informatisation des activités de l'entreprise.

4-L'ENVIRONNEMENT :

Il apparaît que c'est le plus souvent en termes d'incertitude ou d'instabilité que l'environnement est défini et mesuré pour évaluer son influence sur les systèmes de contrôle GORDON et MILLER (1976) avancent ainsi l'hypothèse que pour faire face à un environnement incertain, les entreprises doivent augmenter la fréquence de parution de leurs rapports de gestion et intégrer également des données non financières et qualitatives. Sur un plan empirique GORDON et, NARAVAN (1984) montre que l'augmentation de l'incertitude perçue de l'environnement entraîne un recours plus important aux informations externes et non financières.

Hypothèse 4 : Il existe une relation significative entre les caractéristiques de l'environnement et le degré de sophistication des pratiques de tableau de bord des PME.

II- L'INFLUENCE DES CARACTERISTIQUES COMPORTEMENTALES RELATIVES AU PROFIL DU DIRIGEANT:

L'approche subjective avance que les caractéristiques comportementales propres à chacun des acteurs sont susceptibles d'influencer les pratiques de contrôle des entreprises. Cette approche vient compléter l'approche objective en intégrant l'acteur, centre

d'intérêt et objet de recherche dont le comportement peut influencer de manière significative le contrôle des PME.

Plusieurs facteurs de contingence comportementale ont été étudiés, nous retenons les variables suivantes :

1-L'AGE :

Les conclusions des recherches empiriques font apparaître une relation entre l'âge des dirigeants et les pratiques que ces derniers développés en matière de contrôle de gestion CHAPPELLIER(1994).

Hypothèse 5 : Les pratiques de tableaux de bord sont plus sophistiquées lorsque les dirigeants sont plus âgés.

2-LA FORMATION :

Les auteurs s'entendent pour reconnaître qu'il existe une relation significative entre les caractéristiques des systèmes de contrôle et la formation des dirigeants, laquelle est généralement analysée en termes de niveau et de type (HOLMES et NICHOLLS, 1989 ; I, ACOMBE-S A301.Y. 1991 ; CHAPPELLIER, 1994)

Hypothèse 6 : Les pratiques de tableaux de bord des PME sont plus sophistiquées lorsque les dirigeants possèdent un niveau de formation élevé et une formation de type gestionnaire.

3-LE SYSTEME DE VALEUR DU DIRIGEANT:

Les travaux empiriques parviennent au constat d'ensemble que les variables comportementales propres au profil psycho-sociologique des acteurs exercent une influence sur les caractéristiques des systèmes de contrôle. Certains auteurs avancent même l'hypothèse qu'elles sont pour partie responsables de la non évolution des modèles de management (FREEDMAN; 1992) ou des outils du controle de gestion (JOHSON et KAPLAN, 1987 ; LORINO,1995). En définitive, les conclusions des études empiriques permettent de constater qu'il existe une relation entre la personnalité du dirigeant qu'est le dirigeant et les caractéristiques des systèmes de contrôle.

Hypothèse 7 : Les pratiques de tableaux de bord des PME dépendent du système de valeur du dirigeant.

La revue de la littérature à laquelle il a été procédé a permis de situer le cadre théorique de la réflexion, de justifier les points d'analyse que la recherche propose de débattre, et de définir finalement un cadre d'analyse et de comprendre les pratiques des PME en matière de tableaux de bord La problématique de l'adaptation des tableaux de bord aux particularités des PME et aux spécificités des modes de gestion de leurs dirigeants doit être approfondie dans la mesure où les conclusions des quelques travaux empiriques qui se rapportent spécifiquement à ce sujet s'avèrent relativement partielles et limitées.

III- L'ETUDE EMPIRIQUE:

La revue de la littérature à laquelle il a été procédé a permis de situer le cadre théorique de la réflexion, de justifier les points d'analyse que la recherche propose de débattre, et de définir finalement un cadre d'analyse et de comprendre les pratiques des PME en matière de tableaux de bord. La problématique de l'adaptation des tableaux de bord aux particularités des PME Algériennes et aux spécificités des modes de gestion de leurs dirigeants doit être approfondie dans la mesure où les conclusions des quelques travaux empiriques qui se rapportent spécifiquement à ce sujet s'avèrent relativement partielles et limitées.

Dans une première étape de cette étude, nous presentons la méthodologie retenue. Dans une deuxième partie, nous exposons nos résultats.

1-LA METHODOLOGIE DE RECHERCHE:

Le recueil des données a reposé sur l'administration d'un questionnaire auprès des dirigeants des PME.

1-1 LA NATURE DE L'ECHANTILLON:

Les entreprises ont été sélectionnées à partir de l'annuaire statistique 2012.

Etant donné les caractéristiques du tableau de bord définies antérieurement, nous pouvons considérée que celui-ci n'est utilisé que par des entreprises ayant une certaine taille. A partir de quelle taille, c'est à-dire de quel chiffre d'affaires ou de quel effectif une PME utilise-t- elle un tableau de bord ?

Nous fixons tout d'abord la borne supérieure des entreprises à retenir en considérant les critères des effectifs et du chiffre d'affaires.

Les entreprises présélectionnés ont moins de 100 employés concernant la borne inférieure, nous excluons les entreprises ayant un chiffre d'affaires inférieure à 60 millions de dinars et celles dont l'effectif est de moins de 10 personnes. Nous émettons l'hypothèse qu'au dessous de ces seuils, l'encadrement et la délégation sont faibles et la structure de l'entreprise peu décentralisée.

Par conséquent, les différents responsables n'éprouvent habituellement pas le besoin d'avoir recours aux tableaux de bord.

La ventilation de l'échantillon, par secteur d'activité, est la suivante :

Tableau n°1 : la nature de l'échantillon en termes de répartition sectorielle.

Type d'activité	Nombre d'entreprise
Industrielle	32 (55,4%)
Commerciale	17 (25,3%)
Services	12 (19,3%)

Tableau n°2 : la répartition de l'échantillon en termes d'effectifs.

Chiffre d'affaires (en millions de dinars)	Nombre d'entreprises en %
De 20 à 49 Salariés	28 0,46%
De 50 à 99 Salariés	25 0,41%
De 100 à 149 Salariés	06 0,1%
De 150 à 200 Salariés	02 0,03%

Nous avons contacté, 100 entreprises correspondant à ces différents critères. Le questionnaire a été expédié par voie postale. Nous avons reçu, 61 réponses exploitables, soit un taux de réponse de 61%.

La représentativité de l'échantillon est étudiée à l'aide du test chi-deux. Le tableau ci-après permet de résumer La répartition de notre échantillon, en fonction du chiffre d'affaires.

Tableau n° 3 : la nature de l'échantillon en termes de chiffres d'affaires

Chiffre d'affaires (en millions de dinars)	Nombre d'entreprises en %
[50-100]	24,4
[100-200]	34,2
[200-500]	28,4
[500-1000]	13
Total	100

1-2 OPERATIONNALISATIONDES RESULTATS :

- Les usages du tableau de bord :

L'étude des pratiques des PME Algériennes vis-à-vis des différents types de tableaux bord et les principales fonctions qui leur sont associés nous a permis de clarifier les préoccupations suivantes :

- La distinction entre les tableaux de bord selon le niveau hiérarchique est-elle réaliste lorsqu'il s'agit de PME ?

- Quelles sont les principales fonctions remplies par les tableaux de bord au sein des petites en moyennes entreprises Algériennes?

Concernant la question relative à la finalité de l'utilisation du tableau de bord. Les réponses des entreprises ont été comme suite :

Tableau n°4 : le tableau de bord est utilisé pour :

	Toujours	Parfois	Jamais	Ne sait pas
Suivre des objectifs stratégiques	32%	44%	17%	07%
Prendre des décisions opérationnelles	71%	22%	02%	05%
Contrôler le travail du personnel	24%	40%	27%	09%

**Etude empirique sur les réalités des pratique de mesure de la erformance
des PME Algérienne**

Motiver le personnel	23%	56%	13%	8%
Permettre des actions correctives	73%	26%	0%	01%

Au sein des entreprises, le tableau de bord est avant tout un outil de gestion opérationnel, il représente principalement un outil de suivi régulier qui doit permettre la détection de dysfonctionnements, 32% des dépondant déclarent néanmoins l'utiliser souvent pour suivre des objectifs stratégiques. Ce fait semble indiquer que le document, reste aussi un outil de direction générale. L'entreprise doit également chercher à mobiliser le personnel et favoriser son adhésion aux objectifs. Cette mobilisation peut se faire par le contrôle et la motivation des individus.

- La structuration des tableaux de bord :

Une information présente dans un tableau de bord a une signification si elle est comparée soit avec u objectif prévisionnel, soit avec chiffre antérieure (référence à une valeur passée), soit avec une donnée de la concurrence (référence aux normes techniques ou professionnelles).

Concernant la question relative à l'utilisation attendue de l'usage du tableau de bord. La réponse est reprise dans le tableau ci-dessous.

Tableau n°5 : les référentiels du tableau de bord.

	Toujours	Parfois	Jamais	Ne sait pas
Une prévision	78%	17%	03%	02%
Les données de la période précédente	72%	23%	02%	03%
Une norme du métier	04%	30%	56%	10%
Une norme d'un autre métier	0%	06%	80%	14%

La variété de nature des données que peut renfermée le tableau de bord ne doit pas faire oublier que pour guider les actions de façon

satisfaisante, un système de pilotage ne doit regrouper que les seules informations nécessaires à une prise de décision rapide.

- La nature des indicateurs

Pour que les indicateurs soient bien compris et acceptés, il est important que les utilisateurs soient associés à leur définition et au choix de leur mode de calcul.

Le tableau 7, recense la fréquence d'utilisation des principaux indicateurs.

Tableau n°7: les types d'indicateurs utilisés.

Type d'indicateurs	Fréquences de citation	Origine de l'information
Evolution du C.A	93	Comptable/donnée physique
Résultat d'exploitation	91	Comptable
Evolution des quantités vendues	63	Comptable
Montant des stocks	61	donnée physique
Productivité du personnel	54	donnée physique
Durée du crédit client	50	donnée physique
Taux d'absentéisme	40	Comptable
Part des impayés dans le C.A	36	donnée physique
Durée du crédit fournisseurs	35	Comptable
Pourcentage de rebuts	33	Comptable
Taux de capacité de production	24	donnée physique
Nombre de retours sous garantie	12	donnée physique
Rotation du personnel	11	donnée physique

Ces résultats révèlent que les indicateurs comptables ont souvent les fréquences les plus importantes. A l'opposé, les quatre indicateurs

les moins fréquemment cités sont tous les indicateurs physiques. L'orientation du tableau de bord semble donc rester très financière.

Pour approfondir l'analyse, nous avons effectué des regroupements en quatre catégories : Rentabilité, trésorerie, commercial et production. Ces regroupements s'effectuent de la façon suivante :

- Indicateur de rentabilité : résultat d'exploitation
- Indicateur de trésorerie : durés de crédit client, durée du crédit fournisseur, part des impayés dans le chiffre d'affaires ;
- Indicateurs commerciaux : évolution du chiffre d'affaires, évolution des quantités vendues, montant des stocks ;
- Indicateurs de production :
- Productivité : productivité du personnel, taux de capacité de production,
- Sociaux : taux d'absentéisme, rotation du personnel,
- Qualité : pourcentages de rebut, nombre de retours sans garantie.

Il apparait que l'indicateur de rentabilité occupe la première place. Nous avons ensuite les critères commerciaux, puis les indicateurs classiques de production à travers les informations relatives à la productivité et à l'absentéisme. Les indicateurs de tresorerie se placent en quatrième position.

Du fait de l'importance des indicateurs comptables, les tableaux de bord implantés dans les PME sont à dominance financière. Il semble qu'il existe un décalage entre la prise de conscience de la nécessaire évolution des systèmes de mesure de la performance et la réalité des pratiques.

CONCLUSION :

Pour montrer la nature contingente des pratiques de contrôle de gestion et en s'appuyant sur la théorie de contingence notre recherche vise deux objectifs :

Le premier consiste à faire état en matière de la performance et ses systèmes de mesure de la performance financière et non financière et en particulier dans PME ;

Le second est de savoir si cette conception « idéale » développée au sein du champ académique est adoptée par les entreprises et plus particulièrement par les PME en Algérie.

En s'interrogeant au départ sur le degré de diffusion de cet outil dans les PME Algériennes, l'étude a montré qu'un nombre important n'utilise pas de tableaux de bord prospectifs. Les instruments à dominance financière, centrés sur le contrôle des résultats, demeurent largement répondus dans ces entreprises.

Notre investigation sur le terrain a fait ressortir qu'il existe un décalage entre la prise de conscience et de la nécessaire évolution des systèmes de mesure de la performance et la réalité des pratiques.

Les résultats de l'étude empirique réalisée auprès PME Algériennes, et l'analyse de ces cas montrent que les pratiques de tableaux de bord des PME se rapportent globalement aux instruments purement financiers.

Les PME doivent prendre conscience du fait que les mesures financière traditionnelles ne sont plus suffisantes pour évaluer la performance dans sa globalité et s'assurer de la bonne mise en œuvre de la stratégie.

En effet. Deux enseignements peuvent être tirés :

D'une part, la recherche portant sur la performance de la PME algérienne est dans une phase de lancement ; d'autre part, la spécificité du propriétaire dirigeant de ces PME qui n'acceptent pas toujours la diffusion de l'information et l'introduction d'autres personnes dans la stratégie de son entreprise et en conséquence, le contrôle de sa gestion.

La performance des PME Algériennes est dominée par l'aspect financier de fait que les autres dimensions sont soumises à des variables externes et rend le recours au tableau de bord prospectif contraignant.

L'Algérie, enregistre un certain retard dans le domaine des pratiques du contrôle de gestion. Cependant, le caractère pragmatique de la gestion, dans ce pays, est souvent plus fort que les développements théoriques.

Il apparaît donc opportun d'analyser les pratiques du contrôle de gestion des PME algériennes et d'approfondir la recherche pour mieux comprendre les déterminants de ces pratiques dans le but, d'une part, d'orienter les actions d'amélioration des dirigeants de ces entreprises, et d'autre part d'apporter une contribution à la construction d'une théorie de contingence appliquée aux systèmes de contrôle de gestion.

Références bibliographie :

- Alain.Desreumaux (2005) « Théorie des Organisations », éd, sems, Management & Société.
- André Joyal, Mohamed Sadeg, Olivier Torres (2009): « La PME Algérienne et le défi de l'internationalisation », édition l'Harmattan.
- Assela, K., 2006, « PME en Algérie : de la création à la mondialisation », in L'internationalisation des PME et ses conséquences sur les stratégies entrepreneuriales », Haute école de gestion (HEG) Fribourg, Suisse le 25, 26 et 27 Octobre.
- Bouquin, H. (2001) : Le contrôle de gestion, presses universitaire de France, Paris, 5^{ème} Edition.
- Bescos, PL., Mendoza C. (1994) « Le management de la performance » Paris, éd Comptables Malesherbes.
- Bourguignon, A. (1995) « Peut-on définir la performance » Revue française de comptabilité, N°265, juillet-août, pp 61.66.
- Bourguignon, A. Malleret,V. and H. Norreklit (2002) L'irréductible dimension culturelle des instruments de gestion" l'exemple du Tableau de bord du Balanced Scorcard, « comptabilité, contrôle, Audit, mai, PP.7-37.
- Bessire, D et CKI (2000) « du tableau de bord au pilotage : L'entreprise : au risque de se perdre », actes du congrès de l'association francophone de comptabilité, Angers.
- Bouyacoub, (2004), Les PME en Algérie, quelles réalités. Cahiers du Griot, Entrepreneur et PME approches Algéro- françaises, Paris, Ed l'Harmattan, P 74-94.

- Choffe, D. et Meyssonier, F. (2005) « Dix ans de débats autour du Balanced Scorecard », comptabilité, contrôle, audit , Tom 11, volume 2, PP 61 à 81.

- Chapellier Ph. (1994) Comptabilité et système d'information du dirigeant de PME : essai d'observation et d'interprétation des pratiques, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Montpellier 2.

- Cragg, P. King. M. J. (1988), « organizational characteristics and small firm's performance revisited », Entrepreneurship theory and practice, Vol 13, N°2 PP.49-64.

- Cauvin et Bescos (2004) « l'évaluation des performances dans les entreprises françaises. Une étude de empirique », actes de 25èmes congrès de l'association Française de comptabilité, Orléans, 12-14 mai.

- D.Bessire (1999) « Définir la performance » comptabilité-contrôle –Audit, T 5, vol 1, sept, PP 127-150.

- Dechamp, G., Goy, H. (2002) « Proposition d'un Protocol de mesure combinée du niveau de performance en PME » Actes du 6^{ème} congrès international francophone sur la PME. HEC Montréal.

- Epstein, M. et Manzani, J I. (1997) « the balanced scorecard and Tableau de Bord : Translating strategy into action », Management Accounting Research, 1, P 181-197.

- Eric.Cauvin (2005) « Les Déterminants du choix des indicateurs dans les tableaux de bord des entreprises », Revue Finance Contrôle Stratégie 8 , N°1, Mars.

- Ettner, C.D., ET Larker D.F. (1998) « innovations in performance measurement: trends and research implications », journal of management Accounting research, Vol 10, PP 105-238.

Ettner, C.D, et Larker D.F. (2001), « pour une meilleure mesure de la performance », les Echos, supplément, 14 mars.

Gordon, L. A., Narayanan, V. K. (1984). Management accounting systems, perceived environment incertaintly and organization structure: an empirical investigation. Accounting Organizations and Society 9 (1): 33-47.

Etude empirique sur les réalités des pratique de mesure de la erformance des PME Algérienne

- Ittener,CD, D.F. Larker and T. Randall (2003) Performance implications of strategic Performance measurement in Financial service Firms” Accounting, organizations and society pp.715-741.
- Jacques Rojot (2005): « Théorie des organisations éd ESKA, pp.93-100.
- Julien, P.A. (1994), « Les PME; bilan et perspectives », Economica, Paris, p.62-64.
- H.Bouquin (2004) « La notion de performance », journée d'étude I.A.C de touris, 15/01/.
- H.Bouquin (1997) : Le contrôle de gestion, Ed PUF.
- Hélène.Bergeron (2002) « La gestion stratégique et les mesures de la performance non financière des PME »,6^{ème} congrès international francophone sur la PME, Octobre HEC, Montréal.
- Germain c. (2005) : « Une typologie des tableaux de bord implantés dans les petites et moyenne entreprise » Finance, contrôle, stratégie, vol, 8, N° 3, P.125-143.
- Gray J. and Y. Pesqueux (1993) « évolutions actuelles des systèmes de tableaux de bord : comparaison des pratiques de quelques multinationales américaines et françaises, Revue Française de comptabilité N° 243, février.
- Ged, A.1983, «Comparaisons internationales des perceptions managériales de l'efficacité », Revue Française de Gestion, sept-oct., p. 18-25.
- Goodman, P.Pennings, J.1977, “Toward a workable framework”, New perspectives on organizational effectiveness (Sous la direction de Goodman, J. et Pennings, J. et associates), ed Jossey-Bass Publishers, San Francisco, p. 146-184.
- Kalika, M. (1995). *Structures d'entreprises, Réalités, déterminants et performances*. Paris : Economica
- Kaplan, R.S., Norton, D.P. (1998) « Le tableau de bord prospectif », les éditions d'Organisations.
- Lawrence P.R. et J.W. Lorsch (1973) Adapter les structures de l'entreprise: intégration ou différenciation, les Editions d'Organisation.

-Marmuse,C. (1997) « Performance »,Encyclopédie de Gestion, Economica, Tome 2, PP2195-2208.

-Morin, E.M., savoine A. et Beaudon G. (1994) « l'efficacité de l'organisation, théories, représentation et mesures », Montréal Morin éditeur.

-MALO J.L (2002) Tableaux de bord in Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, PP .1133-1144.

- Malmit, T. (2001), « Balanced Scorecard in finnish companies, some Empirical Evidence ». Management Accounting Research, Vol 12, N° 2, P.207-884.

- Mendoza,C, et Zrihen R. (1999) «Les Tableaux de Bord au cœur des processus de changement », Echange, n°153,mars, PP 57-60.

- Mendoza, C. et, R.Zrilen (1999) « To Balanced Scorecard au tableau de pilotage », L'expansion Management Review, décembre, PP102-110.

- Malina, M.A, Selto,F.H (2001) «Communicating and Controlling Strategy : An Emprical study of effectiveness of the Balanced scorecard », Journal of Management Accounting Reseach, Vol13,PP47-90.

-Morin, E.M., Savoine A. et Beaudon G. (1994) « L'efficacité de l'organisation, théories, représentation et mesures », Montréal Morin éditeur.

- Melbouci, L. (2004) « L'essor des PME algériennes par la théorie des ressources », 7eme Congrès International Francophone en Entrepreneuriat et PME –CIFEPME,

- Mohamed, Madaoui, Moussa Boukrif « de l'économie administrée à l'économie de marché. Les PME dans un environnement mondialisé »,11^{ème} journées scientifiques du réseau Entrepreneuriat, 27 ,28 ,29 Mai 2009.

- Nobre T (2001), « Méthode et outils du contrôle de gestion dans les PME », finance contrôle stratégique, vol 4, N°2, juin. PP199- 148.

-O.De la Villarmois (1998) « le concept de performance et sa mesure », Actes des XIV journées des I.A.E, Mantes, T 2, vol2 .PP 155-216.

- Otley D. (1998): « Performance Management and strategy Implementation: the Role of Management Accounting in the modern organization », Fourth international Management Control systems Research conference, university de Reading Royaume uni 6-8 July.

-P.Voyer (2006) « Tableaux de Bord de Gestion et indicateurs de performance », 2ème édition, Presses de l'Université du Québec, P25.

-Philippe Lorino (1997) « méthode et pratique de la performance », 3ème éd d'organisation, 1997, 2001,2003.

- Philippe.Lorino(2001) « Le Balanced Screcard revisité : dynamique stratégique et pilotage de performance, exemple d'une entreprise énergétique », Actes du 22ème congrès de l'AFC (association Francophone comptabilité). METZ, 17-15 mai.

- Poincelot, E. et G.wegman (2005) « utilisation de critères non financière pour évaluer ou piloter la performance : analyse théorique », comptabilité, contrôle, audit, tome 11, volume2, pp 105 à 125.

- Ponsard J. P et O. Saulpic (2000) « une reformulation de l'approche dite du Balanced Scorecard », comptabilité, contrôle, Audit, Tome 6, volume 1 P.7-25

- Roland.Condor, Karine.Rebut (2008) « Déterminants et modes opératoires du contrôle de gestion dans les PME : une approche qualitative comparative », Congrès international sur l'entreprenariat.

- Sultana, Daoud (2009) « Les nouvelles stratégies d'information vis-à-vis de la PME »in « La Vulnérabilité des TPE et PME dans un environnement mondialisé, 11ème journée Scientifique du réseau entreprenariat 27au 29mai 2009.

-Saporta, B. (1986.) « Stratégies pour la PME », Édition Montchrestien, Paris.