

L'impact de la Complémentarité des outils classiques et modernes de contrôle de gestion sur la performance organisationnelle des PME Marocaines : proposition d'un modèle de recherche

The effect of the complementarity of classic and modern management control tools on the organizational performance of Moroccan SMES: proposal of a research model

AHMED ZAHIR

Doctorant

FSJES Mohammedia

Université Hassan II : Casablanca

Laboratoire de recherche sur l'entrepreneuriat et Management de l'environnement des PME (LAREME)

Maroc

Off.zahir@gmail.com

YOUSSEF JAMAL

Enseignant chercheur

FSJES Mohammedia

Université Hassan II : Casablanca

Président du Laboratoire de recherche sur l'entrepreneuriat et Management de l'environnement des PME (LAREME)

Maroc

prof.youssefjamal@gmail.com

Date de soumission : 30/05/2022

Date d'acceptation : 09/07/2022

Pour citer cet article :

ZAHIR.A & JAMAL.Y. (2022), «L'impact de la Complémentarité des outils classiques et modernes de contrôle de gestion sur la performance organisationnelle des PME Marocaines : proposition d'un modèle de recherche », Revue Française d'économie et de gestion «Volume 3: Numéro 7 » pp: 230 –248.

Author(s) agree that this article remain permanently open access under the terms of the Creative Commons

Attribution License 4.0 International License



Résumé

Les PME participent de manière significative à la création d'emplois et à la croissance économique, mais elles souffrent de nombreux maux qui sont considérés comme étant un frein à leur développement, limitant leur efficacité et menaçant leur performance et leur pérennité. En cette époque marquée par l'internationalisation des marchés, l'intensification de la concurrence et la mondialisation, les PME Marocaines doivent performer pour assurer leur survie, leur pérennité et accroître leur avantage concurrentiel. Le contrôle de gestion représente l'un des outils de gestion les plus efficaces pour l'amélioration continue de la performance des entreprises. L'objectif de cet article consiste à mesurer l'impact de la complémentarité des outils classiques (représentés par les coûts complets et la technique budgétaire) et modernes (représentés par le tableau de bord prospectif) du contrôle de gestion sur la capacité des PME marocaines à développer leur performance organisationnelle

Mots clés : performance organisationnelle ; PME ; coûts complets ; technique budgétaire ; tableau de bord prospectif.

Abstract :

SMEs make a significant contribution to job creation and economic growth, But they suffer from many ailments which are considered to be a brake on their development, limiting their effectiveness and threatening their performance and sustainability. In this era is marked by the internationalization of markets, the intensification of competition and globalization, Moroccan SMEs must perform to ensure their survival and sustainability to increase their competitive advantage. management control is one of the most effective tools for the continuous improvement of business performance. The objective of this article consists in measuring the impact of the complementarity of the traditional tools (represented by the full costs and budgetary technique) and modern (represented by the balanced scorecard) of the management control on the improvement of the organizational performance of Moroccan SMEs

Keywords: organizational performance; SME; Full costs; budgetary technique; balanced scorecard.

Introduction

En cette époque marquée par l'internationalisation des marchés, l'intensification de la concurrence et la mondialisation, les entreprises d'une manière générale et les PME en particulier doivent performer pour assurer leur survie, leur compétitivité, accroître leur avantage concurrentiel et à réduire les menaces auxquelles elles peuvent être confrontées.

Les PME jouent un rôle important dans la cohésion sociale et le développement, elles participent de manière significative à la création d'emplois et à la croissance économique, elles représentent plus de 95% du tissu entrepreneurial selon l'OCDE(1), mais elles souffrent de nombreux maux qui sont considérés comme étant un frein à leur développement, limitant leur efficacité et menacent leur performance et leur pérennité. Selon le rapport sur le nouveau modèle de développement : le financement, l'accès aux marchés publics, la réglementation, la formation, la relation avec l'administration ...sont des axes à développer pour les PME (livre blanc CGEM 2021.P36). Au Maroc, les PME sont placées au centre de préoccupations de toutes les parties prenantes : les pouvoirs publics, les établissements de crédits, les universités, les investisseurs, Maroc PME, etc

Les PME Marocaines restent très sensibles aux influences de leur écosystème et de leur environnement à cause de leur taille et leur fragilité financière et structurelle. Dans ce cadre, les PME Marocaines ont besoin : d'un soutien spécifique, mieux adapté, d'être protégées, défendues, conseillées et accompagnées pour sauvegarder leur compétitivité, assurer leur survie et faire face aux nombreuses difficultés auxquelles elles sont confrontées

Les dirigeants de PME sont de plus en plus responsables de la performance organisationnelle de leurs entreprises. Dans ce contexte, les chercheurs en contrôle de gestion sont incités à aider les dirigeants de ces entreprises et ceux qui les conseillent par la diversification et la multiplication des études théoriques et empiriques sur les PME pour combler la déficience et le besoin constatés à ce niveau

Le contrôle de gestion représente un vecteur d'innovations organisationnelles et l'un des outils de gestion les plus efficaces pour l'amélioration continue de la performance des entreprises, son intérêt et sa valeur ajoutée ne se discutent plus depuis longtemps, puisque la

Majorité des entreprises recourent aux conseils de leurs contrôleurs de gestion avant la prise de toute décision.

Notre article aura pour but d'étudier les effets de la complémentarité des outils classiques et modernes de contrôle de gestion sur la capacité de développer la performance organisationnelle

des PME Marocaines. Il serait donc utile de formuler et de répondre à la problématique suivante : *quel est l'impact de la complémentarité des outils classiques et modernes de contrôle de gestion sur la capacité des PME Marocaines à atteindre leur performance organisationnelle?*

Pour ce faire, une revue de littérature sur les PME et la performance organisationnelle sera présentée dans une première partie. Ensuite, nous allons passer à expliquer Les outils de contrôle de gestion, leur mesure et leur impact sur la performance organisationnelle des PME Marocaines. Enfin, Notre modèle conceptuel et nos hypothèses de recherche constitueront l'objet de notre 3ème partie

1- Revue de littérature sur les PME et la performance organisationnelle

1-1.Le cadre théorique de la PME

La petite et moyenne entreprise (PME) est considérée aujourd'hui comme un moyen efficace pour créer des emplois, elle constitue l'armature et le centre névralgique de toutes les économies et l'un des piliers pour assurer le développement économique aussi bien dans les pays industrialisés que dans les pays émergents.

Le rapport Bolton. Édité dans les années 70, représente l'une des études les plus connues dans ce domaine. Selon ce rapport trois critères essentiels pourraient être utilisés pour déterminer une PME : Direction personnalisée par les propriétaires de l'entreprise, Une part de marché restreinte et L'indépendance de la PME

L'absence d'une définition universelle et standard du concept PME laisse place aux définitions propres de chaque pays

Au Maroc la loi 53-00 sur la charte des PME (2002) constitue la définition officielle des PME Selon cette loi

Tableau1 : définition des PME selon la charte des PME 2002 (loi 53-00)

| | |
|-------------------------------------|--|
| les entreprises existantes | <ul style="list-style-type: none"> ✓ L'effectif permanent doit être inférieur ou égal à 200 personnes ✓ Soit Le chiffre d'affaires réalisé au cours des deux derniers exercices < à 75 millions de DH, ou bien un total de bilan < à 50 millions de DH |
| les entreprises nouvellement créées | <ul style="list-style-type: none"> ✓ Un ratio d'investissement par emploi <250.000 dirhams. ✓ Le programme d'investissement initial global <25 Millions de DH |

Une nouvelle définition a été élaborée en concertation entre la CGEM et Maroc PME permettant une segmentation des catégories d'entreprises avec un élargissement du champ d'action aux Entreprises de Taille Intermédiaires (ETI)

Tableau2 : Livre blanc CGEM (octobre 2021) : vers une croissance économique soutenue, responsable et durable. PP38-39

| | |
|------------------------|---------------------------------------|
| Micro entreprise | CA ≤2 Millions DHS |
| Très petite entreprise | 2 Millions DHS <CA≤10 Millions DHS |
| Petite entreprise | 10 Millions DHS <CA≤50 Millions DHS |
| Moyenne entreprise | 50 Millions DHS <CA≤200 Millions DHS |
| Moyennes émergentes | 200 Millions DHS <CA≤500 Millions DHS |

Source : les auteurs

1-2. La performance organisationnelle : essai de définition et mesure

1-2-1. Essai de définition de la performance organisationnelle

Ces dernières décennies, Le concept de performance représente un thème central et une problématique en sciences de gestion et sujet de nombreuses polémiques, elle est omniprésente et semble devenue la clé de voûte pour la plupart des organisations notamment en cette époque caractérisée par la concurrence accrue et la mondialisation, il apparait comme « notion fourre-tout » un mot valise Hachimi Sanni Yaya, M.Sc (2003),

La notion de performance revêt un caractère polysémique et multidisciplinaire

Dans de nombreuses recherches, certains auteurs associent la performance à des termes comme : la rentabilité, la compétitivité, l'excellence, l'efficience, l'efficacité, la santé, le succès, la réussite, la productivité...etc

La performance constitue un concept clé dans le domaine du contrôle de gestion , Dernièrement, elle est largement mobilisée dans la littérature managériale.

« L'entreprise qui fait mieux que la concurrence dans l'idéal sur l'ensemble des paramètres définissant la performance est une entreprise performante » (Lebas ;1995)

La performance de l'entreprise est fonction du degré d'atteinte des buts recherchés. (Machesnay ; 1991)

Dans le même sens, (Lorino, 1997), a définit la performance comme étant « tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à atteindre les objectifs stratégiques ».

Dans le même contexte, la performance est considérée par Bourguignon (2000, p.934) comme étant « la réalisation des objectifs organisationnels, quelles que soient la nature et la variété de ces objectifs ».

Pour V. Venkatraman (1989), « La performance organisationnelle est définie comme étant l'efficacité et l'efficience des éléments qui peuvent influencer la croissance et la profitabilité des organisations »

1-2-2. Mesure de la performance organisationnelle

Selon Lord Kelvin (1932) « [...] ce qui ne se mesure pas, n'existe pas ». c'ad que si la performance existe nous devrions la définir, l'appréhender, mais aussi et surtout la mesurer.

La mesure de la performance est un vrai défi et une tache frustrante et complexe Hoover (1991) Nous nous sommes basés sur les études de Morin & al. (1996) ; Hachimi Sanni Yaya, M.Sc (2003), pour ces auteurs la performance organisationnelle est le résultat du produit de quatre axes : l'efficience économique, la pérennité de l'organisation, la valeur des ressources humaine et la légitimité de l'organisation,

Tableau N°2 : principales mesures de la performance organisationnelle

| Variables | Dimensions | Mesure retenue | Auteurs |
|--------------------------------|---|--|--|
| Pérennité de l'organisation | Qualité du produit | Nombre de retours | Tiré de Morin & al. (1996), et adapté de Morin, E., Savoie, A. & Beaudin (1994), p. 82) Et Hachimi Sanni Yaya, M.Sc (2003) |
| | | Nombre d'innovations acceptées par le marché | |
| | Rentabilité financière | Rendement sur capital investi | |
| | | Marge bénéficiaire nette | |
| | Compétitivité | Revenu par secteur | |
| Niveau d'exportation | | | |
| Efficience économique | Economie des ressources | Taux de rotation des stocks | |
| | | Pourcentage de réduction des erreurs | |
| | Productivité | Comparaison des couts avec ceux des années passées | |
| Valeur des ressources Humaines | Mobilisation des employés | Le degré d'engagement | |
| | Climat de travail | Taux de grèves, de maladies ou d'accidents | |
| | Rendement des employés | Données de contrôle de la qualité | |
| | Développement des employés | L'augmentation des responsabilités effectives des employés | |
| Légitimité de l'organisation | Satisfaction des bailleurs de fonds | Le bénéfice par action | |
| | Satisfaction de la clientèle | Qualité du service à la clientèle | |
| | Satisfaction des organismes régulateurs | Nombre d'infraction aux lois et aux règlements établis | |
| | Satisfaction de la communauté | Nombre de plaines des citoyens | |
| | | Les crises environnementales | |
| | | Nombre d'emplois créés dans la communauté | |

Source : les auteurs

1- Les outils de contrôle de gestion, leur mesure et l'impact sur la performance organisationnelle des PME Marocaines

2-1. Les outils de contrôle de gestion

Pour construire un système de contrôle de gestion efficace, de nombreuses recherches sur l'instrumentation du contrôle de gestion sont effectuées (Van Caillie, 2002 ; Abi Azar, 2006 ; Kaboré, 2010 ; Bampoky et Meyssonier, 2012). Dans ce sens, deux catégories d'outils sont à distinguer à savoir : les outils classiques et les outils modernes.

2-1-1. Les outils classiques de contrôle de gestion

Les outils classiques de contrôle sont apparus vers les années 1920, et sont considérés comme étant les premiers outils d'évaluation de la performance des entreprises. Ces outils sont multiples et diversifiés, mais au niveau de ce présent article nous prendrons deux outils : la méthode des coûts complets et la technique budgétaire

2-1-1-1. La méthode des coûts complets :

La méthode des coûts complets consiste à calculer le coût de revient (coût complet) d'un objet de coût et le comparer à son prix de vente pour dégager le résultat réalisé et apprécier sa rentabilité

Le calcul du coût complet se base sur la distinction des charges incorporées aux coûts en charges directes et indirectes

Les charges directes sont affectées directement aux coûts sans calculs préalables, tandis que les charges indirectes doivent être analysées dans un tableau de répartition à l'aide des centres d'analyse avant leur imputation aux coûts en passant par trois étapes : une répartition primaire puis une répartition secondaire et enfin la détermination d'un coût d'unité d'œuvre. Cette méthode permet de maîtriser les différents coûts à savoir :

- Le coût d'achat :

Il englobe le prix d'achat et les frais accessoires directes et indirectes d'achat d'un objet de coût jusqu'au moment de son stockage. Il se calcule selon la formule est la suivante :

Le coût d'achat des matières premières = le prix d'achat des matières premières + les charges directes d'achat + les charges indirectes d'achat

- Le coût de production :

La production d'un bien ou d'un service nécessite l'utilisation d'un certain nombre de ressources. Sa formule est la suivante :

Coût de production = consommation de matières premières + charges directes de production + charges indirectes de production

- Le coût de revient :

Il s'agit de l'ensemble des charges supportées par une entreprise pour la production et la commercialisation d'un produit ou d'un service. Il peut se calculer comme suit :

Coût de revient = Charges directes de vente, de distribution et d'administration + charges indirectes de vente, de distribution et d'administration

2-1-1-2. la technique budgétaire :

La prévision représente la première tâche citée par FAYOL dans le cadre de sa fonction administrative. La capacité à anticiper l'avenir constitue un impératif essentiel pour assurer et maintenir le développement et la compétitivité des entreprises

La technique budgétaire est une technique ancienne qu'est apparue aux Etats-Unis à la suite de la crise de 1929, mais elle n'avait été largement développées qu'après la deuxième guerre mondiale, cette technique s'est démontrée très efficace

« Le budget est un programme à court terme coordonné, valorisé et détaillé, permettant de réaliser les objectifs issus de la stratégie de l'entreprise, grâce à des moyens antérieurement définis » Abou El jaouad.M. (2010)

L'entreprise est divisée en centres budgétaires, chaque centre budgétaire est sous la direction d'un responsable qui élabore le budget qui le concerne. Parmi les principaux budgets, on peut citer : le budget des ventes, le budget d'investissement, le budget des approvisionnements, le budget de production, le budget de trésorerie...il est à signaler que le budget des ventes c'est le premier budget à établir car il détermine les autres budgets

2-1-2. Les outils modernes

Bouquin (1994), soulignait que vu la concurrence accrue et la turbulence de l'environnement, il ne suffit pas de se contenter simplement de l'aspect financier comptable pour évaluer la performance organisationnelle, mais il importe désormais de prendre en considération les éléments du Management moderne à savoir : le capital immatériel, L'environnement de l'organisation, le rapprochement des aspects stratégiques et opérationnels,...Etc

Les chercheurs et praticiens Kaplan et Norton (2001 ; 1998; 1992) qui ont adressés des critiques au contrôle de gestion traditionnelle et notamment à la technique budgétaire ont démontré le besoin d'outils de pilotage de la performance prenant en considération des indicateurs financiers et non financiers.

Parmi les outils de contrôle de gestion modernes les plus appropriés, nous retenons au niveau de ce présent article « le tableau de bord prospectif ».

le tableau de bord prospectif connu aussi par « Balanced Scorecard BSC » est une méthode et pas simplement un outil de mesure qui a été lancée aux Etats -Unis en 1992 par les deux consultants Kaplan et Norton pour remédier aux lacunes des outils de contrôle de gestion classiques qui sont considérés comme lourds et très difficiles à cerner

Il constitue un outil de pilotage, de déploiement, de communication et d'évaluation de la stratégie, il permet de fixer des objectifs opérationnels et de mesurer la performance. Il repose sur les quatre axes suivants :

L'axe Financier : il concerne l'accroissement des ventes, la maîtrise des coûts, la productivité,...Etc

L'axe Clients : il s'intéresse à tout ce qui est Part de marché, Conservation de nouveaux clients, Acquisition de nouveaux clients, Satisfaction des clients,...Etc

L'axe Processus interne : il s'intéresse aux processus clés tels que : la Qualité, L'innovation, La production, Le service après-vente,...Etc

L'axe Apprentissage et innovation : Il concerne essentiellement le potentiel des salariés, leurs compétences, les systèmes d'information,...Etc

Les quatre axes du tableau de bord prospectif sont. Ainsi, les compétences humaines permettent d'améliorer les processus internes qui à leur tour permettent de satisfaire les clients et donc une augmentation de la rentabilité financière de l'entreprise

2-2. Mesure des outils de contrôle de gestion

Tableau 3 : mesure des outils modernes et classiques de contrôle de gestion

| Variables | | Dimensions | Mesure retenue | Auteurs |
|--|-----------------------|--------------------------|--|--|
| Les outils modernes de contrôle de gestion | Le Balanced Scorecard | L'axe financier | <ul style="list-style-type: none"> ✓ Croissance du chiffre d'affaire ✓ Valeur ajoutée ✓ Retour sur capital investi | Cappelletti. L & Al. (2014), contrôle de gestion, Editions Dunod .P.69 ; ZAHIR et al. (2021) |
| | | L'axe client | <ul style="list-style-type: none"> ✓ Profitabilité et Part de marché ✓ Satisfaction client ✓ Acquisition & Rétenion des clients | |
| | | L'axe Processus internes | <ul style="list-style-type: none"> ✓ Innovation ✓ Production ✓ Service après-vente | |

| | | | | |
|--|-------------------------|---|---|---|
| | | L'axe Apprentissage innovation | <ul style="list-style-type: none"> ✓ formation des employés ✓ Compétence des employés ✓ motivation et moral des employés ✓ disponibilité en temps réel de l'information | |
| Outils classiques de contrôle de gestion | Les couts complets | Atteinte des objectifs | Degré atteinte des objectifs | Deutou Nkengwou.Z. & All. (2019) |
| | | Aide à la prise de décision | Degré aide à la prise de décision | |
| | | Coordination des acteurs stratégiques | Moyen de coordination des acteurs stratégiques | |
| | | Minimisation des risques d'exploitation | Degré de minimisation des risques d'exploitation | Deutou Nkengwou.Z. & All.(2019) ; Nadia ben AYed (2015) |
| | | Maitrise de la performance et déploiement de la stratégie | Degré de maitrise de la performance | |
| | La technique budgétaire | Evaluation et rémunération des performances | Contribution des budgets à l'évaluation de la performance | Christophe Germaine (2004) ; Deutou Nkengwou.Z. & All. (2019) |
| | | Détail des budgets | Degré de détail des budgets | |
| | | Réactualisations budgétaires | Fréquence de réactualisation des budgets | |
| | | Participation au processus budgétaire | Participation des responsables à la détermination de leurs objectifs budgétaire | |
| | | Difficulté d'objectifs budgétaires | Contribution des budgets à atteinte d'objectif | |

Source : les auteurs

2-3. L'impact des outils de contrôle de gestion sur la performance organisationnelle des PME

Un vrai débat a été déclenché depuis la fin des années 1970 entre deux approches: Les partisans du premier courant essayent d'unifier les PME par l'effet taille qui constitue une approche unique, universelle et prépondérante (Julien & Marchesnay, 1988), et de ce fait les PME sont spécifiques. Pour les partisans de la deuxième approche dite « rivale » l'effet taille est contingent et par conséquent on ne peut pas parler d'une théorie unique des PME

L'objectif est donc de concilier « spécificité » & « diversité » (Torrès.O, 1997).

Les recherches sur le contrôle de gestion menées dans les PME connaissent un intérêt croissant depuis le début du 21^e siècle (Mayéglè et Ngo Nguidjol, 2005 ; Sandino, 2007 ; Kaboré, 2010 ; Bampoky et Meyssonier, 2012). Parce que, face à un environnement en perpétuelle mutations, il paraît évident que les chercheurs se préoccupent de la manière d'élaboration des prévisions, de réalisation des objectifs et de maîtrise des coûts

Pour maîtriser les phénomènes de complexification de l'environnement dans lequel évolue l'ensemble des entreprises d'une manière générale et les PME en particulier, ces dernières sont invitées à développer un réel système de contrôle de gestion efficace pour garantir leur compétitivité et assurer leur survie (Nobre, 2001b ; Mayéglè, 2007 ; Moalla, 2007 ; Condor et Rebut, 2008 ; Bampoky et Meyssonier, 2012).

L'idée selon laquelle la fonction « contrôle de gestion » n'est utile que pour les grandes entreprises (Van Caillie, 2003), apparaît erronée. Dans ce registre, de nombreuses PME font du contrôle de gestion sans le nommer ou sans le savoir (Nobre, 2001a ; Abi Azar, 2006 ; Meyssonier et Zawadzki, 2007 ; Mayéglè, 2009)

Une amélioration de la performance organisationnelle peut résulter d'un meilleur ajustement du système de contrôle de gestion aux variables de contingence de contexte telles que la taille de l'organisation, l'environnement, la stratégie, etc (Burns & Stalker, 1961 ; Woodward, 1965 ; Lawrence & Lorsch, 1967 ; Drazin et Van de Ven, 1985 ; Pennings, 1992 ; Fisher, 1998 ; Donaldson, 2001)

Plusieurs chercheurs ont tenté de mettre en évidence la relation entre les outils de contrôle et la performance des PME.

D'après l'étude réalisée dans 30 PME marocaines, le chercheur Marocain Elhamma (2014), affirme que les outils de contrôle de gestion améliorent significativement la performance de l'entreprise

Dans le même registre, au niveau de leur article intitulé « outils de contrôle de gestion et performance organisationnelle des PME Camerounaises » DEUTOU NKENGWOU.Z ; TONYE.A.L et MAKANIS.R. (2019), soulignent que l'utilisation des outils classiques (la méthode des coûts complets et le contrôle budgétaire) et les outils modernes (le tableau de bord prospectif) de contrôle de gestion contribuent à la performance organisationnelle des PME. Dans le même sens, Les résultats d'une étude empirique de 57 PME, OUHADIS, JAMAL.Y & HAMLIRI.A. (2015), affirment que Les dirigeants des PME Marocaines ressentent le besoin d'avoir et de produire des données formalisées pour évaluer la performance de leur organisation. De sa part, Zian .H (2013), Au niveau de sa thèse de doctorat « Contribution à l'étude des tableaux de bord dans l'aide à la décision de 1536 PME Marocaines en quête de performances », a souligné que plus les tableaux de bord sont sophistiqués plus la maîtrise de la performance est important.

2- Les théories mobilisées, les hypothèses et le modèle de recherche

On va présenter les théories mobilisées dans la recherche, les hypothèses de recherche ainsi que notre modèle conceptuel de recherche.

3-1. Le cadre théorique mobilisé

3-1-1. Les théories de la contingence

Les théories de la contingence sont le résultat des travaux réalisés par de nombreux auteurs entre les années 1950 et 1970.

Les théories de la contingence technologique portées surtout par Woodward : pour analyser et comprendre l'impact de la technologie sur la structure organisationnelle, Woodward a réalisé entre 1953 et 1957 des enquêtes sur le terrain, en distinguant entre trois types de technologies : la production unitaire, la production en grande série et la production continue. Il conclut qu'il existe une corrélation entre la technologie, la structure et l'efficacité des organisations.

Dans ce sens, Burns et Stalker (1961), parviennent qu'il existe une relation entre la technologie utilisée et l'environnement de l'organisation.

Les théories de la contingence structurelle développées par Lawrence et Lorsch (1967), qui approfondissent les idées de Woodward ainsi que celles de Burns et Stalker. Selon ces auteurs, les entreprises les plus performantes sont celles qui s'adaptent au degré d'incertitude de l'environnement.

Dans le même registre, pour Lawrence et Lorsch (1967), les organisations s'adaptent à leur environnement par les mécanismes d'intégration et de différenciation.

Enfin, les théories de la contingence stratégique : qui pallient aux limites des théories de la contingence structurelle qui donnent aux gestionnaires une marge de manœuvre très faible, les auteurs de ces théories soulignent que les gestionnaires de l'organisation contribuent par leurs décisions à l'ajustement de l'organisation à son environnement (Child, 1972 ; Pfeffer et Salancik, 1978).

Pour les théories de la contingence, il n'y a pas de structures universelles, idéales et formelles qui s'adaptent à toutes les organisations. Chaque structure a des avantages et des limites. Le choix d'une telle ou telle structure dépend des éléments et des variables de contexte qui impactent de manière significative les caractéristiques des organisations. La performance des entreprises est donc la conséquence de l'adéquation et de la liaison entre ces divers éléments. Selon certains auteurs (entre autres Lorino, 2001), Du moment que l'on arrive à un certain niveau d'instabilité ou de complexité, L'idée d'une approche mécaniste du contrôle est automatiquement remise en cause (Lorino, 2001)

3-1-2. La théorie sur la diffusion des innovations :

Rogers (1995), définit la diffusion d'une innovation comme étant le processus par lequel cette innovation est disséminée à travers certains canaux de communication, dans le temps et parmi les membres d'un système social donné.

D'après (Rogers, 1995) les déterminants du rythme d'adoption d'une innovation sont : Les attributs perçus de l'innovation, le type de décision d'adoption, les Canaux de communication, la nature du système social et les efforts promotionnels des agents de changement

Si les PME Marocaines perçoivent la complémentarité des outils de contrôle de gestion comme une innovation Managériale donc l'implantation de ces outils s'avère nécessaire

3-2. Les hypothèses de la recherche

Maintenant nous pouvons formuler trois hypothèses pour notre recherche

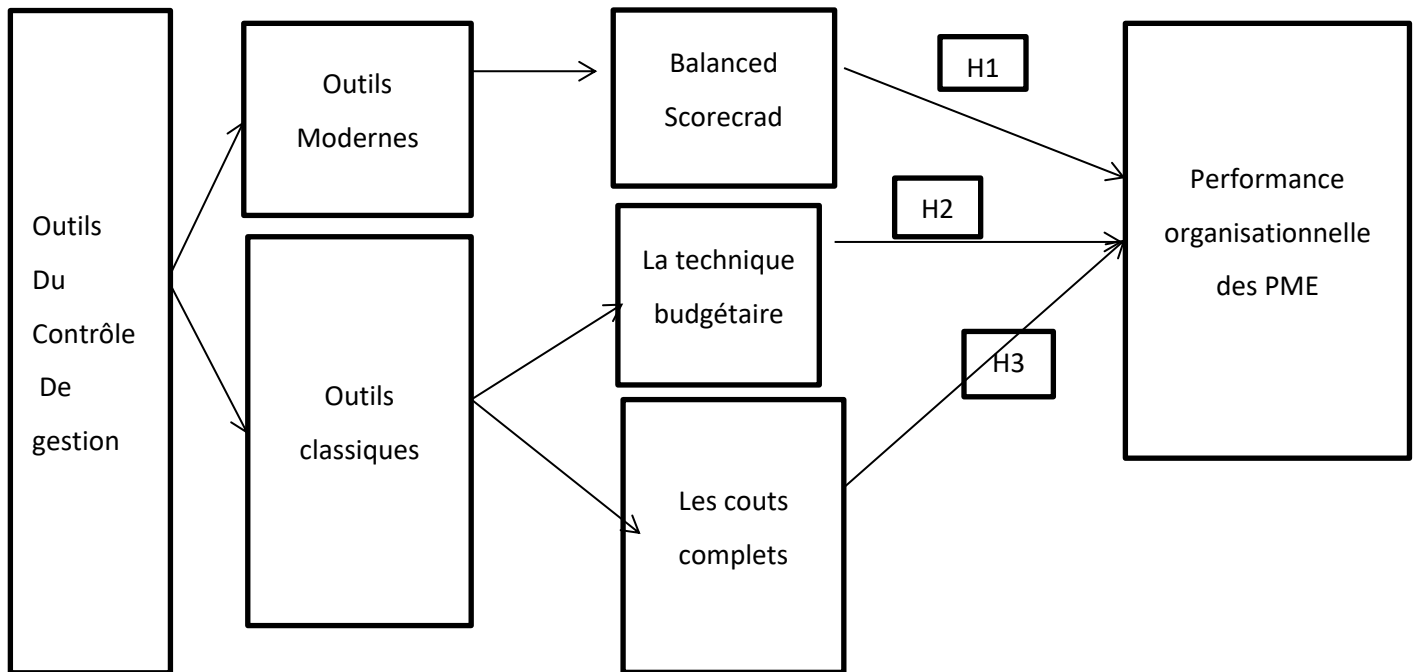
Hypothèse 1 : le tableau de bord prospectif aurait un impact positif et significatif sur la capacité des PME Marocaines à atteindre leur performance organisationnelle

Hypothèse 2 : la technique budgétaire aurait un impact positif et significatif sur la capacité des PME Marocaines à atteindre leur performance organisationnelle

Hypothèse 3 : les couts complets aurait un impact positif et significatif sur la capacité des PME Marocaines à atteindre leur performance organisationnelle

Après avoir formulé les hypothèses de la recherche, nous pouvons schématiser le modèle de recherche

3-3. le modèle de recherche



Conclusion

L'objectif de cet article est de présenter une revue de littérature sur les effets de la complémentarité entre les outils classiques et modernes du contrôle de gestion sur la capacité des PME Marocaines à améliorer leur performance organisationnelle, un sujet mal ou faiblement exploité notamment en contexte Marocain. Au niveau de la littérature les outils du contrôle de gestion aussi bien modernes que classiques constituent des outils de mesure par excellence de la performance organisationnelle des PME Marocaines. L'objectif essentiel de cet article est d'offrir aux dirigeants et aux conseillers des PME Marocaines un guide de référence pour l'évaluation et le pilotage de leur performance, il s'avère alors très utile de confronter notre modèle conceptuel de recherche à la réalité empirique pour mettre à l'épreuve nos hypothèses de recherche, nous proposons aussi comme perspectives de recherche d'étudier l'impact des outils de contrôle de gestion sur la performance organisationnelle sur la base d'un échantillon important de PME Marocaines pour mieux comprendre et approfondir les études théoriques et empiriques et aider les dirigeants de ce type d'entreprises et ceux qui les conseillent dans la gestion, l'évaluation et la maîtrise de leur performance.

Bibliographie

Articles de revue

Abi Azar J. (2006), Les outils de contrôle de gestion dans le contexte des PME : cas de PMI au Liban, Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Tunis, 22p

Bampoky B, Meyssonier F, (2012), L'instrumentation du contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal, Comptabilité et innovation, Mai, HAL, Grenoble, France. 27p.

Bourguignon A. (2000), " Performance et contrôle de gestion ", Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, Ed. Economica, pp. 931-941

Child J., (1972), « Organizational Structure, Environnement and Performance : The Role of Strategic Choice, Sosiology, 6, pp.1-22.

Condor R et Rebut K, (2008), Déterminants et modes opératoires du contrôle de gestion dans les PME : une approche qualitative comparative, Comptabilité-Contrôle-Audit, 19 p

Deutou Nkengwou Z. & al. (2019) «outils de contrôle de gestion et performance organisationnelle des PME Camerounaises» Revue Internationale des Sciences de Gestion « Numéro 3 : Avril 2019 / Volume 2 : numéro 2 » p : 88- 118

Elhamma A. (2014), "performance du balance scorecard : perception des responsables des entreprises", Revue International de Management et de la Stratégie, N°5, pp.1-9.

Germain, C., (2004) « la contingence des systèmes de mesure de la performance : les résultants d'une recherche empirique sur le secteur des PME », Finance contrôle stratégie Volume 7, N°1, p.33-52.

Hachimi Sanni Yaya, M.Sc (2003), la problématique de la performance organisationnelle, ses déterminants et les moyens de sa mesure : une perspective holistique et Multicritérielle, Département de Management Faculté des sciences de l'administration, Université Laval Québec, Canada. 35p.

J. Woodward (1965), Industrial organisation : theory and practice, oxford University Press, London.

J.-G. Fisher (1998), Contingency theory, Management control systems and firm outcomes : past results and future directions, Behavioral Research in Accounting, Supplement , Vol. 10, P47.

J.Pennings (1992) , Structural contingency theory : a reappraisal, inclus dans B.-M. Staw et L.-L. Cummings (Eds.) , Research in Organisational Behavior, Vol.14, Greenwich CT, JAI Press.

- Kaplan.R & Norton.D. (1992)**, "Balanced scorecard - Measure that drive performance", Harvard Business Review, January-February 1992, pp.71-79
- Lebas, M. (1995)**. "Oui, il faut définir la performance". Revue Française de Comptabilité, no 269, Juillet-août, pp. 67-75.
- Lord, K. (1932)**. « On the Dynamical Theory of Heat ». Transaction of the Royal Society of Edinbourg, vol. 20, pp. 261-283.
- Marchesnay .M. (1991)**, La PME : une gestion spécifique, Économie rurale, Vol. 206, N° 1, pp. 11-17.
- Mayéglè F-X. et Ngo Nguidjol S. (2005)** : L'exercice du contrôle de gestion en contexte sous-développé : le cas du Cameroun ; Étude comparée des entreprises étrangères et des entreprises à capitaux nationaux, Actes du colloque de l'INSCAE, Antananarivo-Madagascar, 2, 3,4 Novembre
- Mendoza C. et Zrihen R. (1999)**, " Du balanced scorecard au tableau de pilotage ", L'expansion Management Review, Décembre, pp. 102-110.
- Méric J. (2003)**, " L'émergence d'un discours de l'innovation managériale : le cas du balanced scorecard ", Comptabilité Contrôle et Audit, Numéro Spécial, mai, pp. 129-145.
- Meysonnier F. et Zawadzki C. (2007)** 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, Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers. 17 p.
- Moalla, H. (2007)**. Les mécanismes de diffusion, d'adoption et de rejet de la méthode ABC dans l'environnement tunisien. Actes du 28ème congrès de l'AFC, Poitiers, mai
- Morin, E. & Savoie, A. (2001)**. "Représentations de l'efficacité organisationnelle : développements récents". Article publié dans la revue Psychologica, Universidade de Coimbra, Portugal, no 27, p. 17
- Morin, E. M., Guindon, M. & Boulianne, E. (1996)**. Les indicateurs de performance. Ordre des comptables généraux licenciés du Québec, Guérin.
- Nobre T. (2001a)**, Le contrôleur de gestion en PME, Comptabilité-Contrôle-Audit, mars, p 129-146
- Nobre T. (2001b)**, Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME, Finance-Contrôle Stratégie, juin, p 119-148.
- OCDE (2004)**, " Promouvoir les PME pour œuvrer au développement ", Revue de l'OCDE, Vol. 5, N° 2, pp. 37- 46.

Ouhadi.S & al. (2018), les attributs des systèmes de mesure de la performance des PME Marocaines : les résultats d'une recherche empirique, la Revue marocaine de contrôle de gestion, N°1, PP.1-14.

R.Drazin, A.-H. Van de Van (1985), Alternative forms of fit in contingency theory, Administrative Science Quarterly, Vol. 30, N°4, P514, December.

Sandino T. (2007), introducing the first management control systems: evidence from the retail sector, The Accounting Review, vol. 82, n°1, pp. 265-293.

Torrès O. (1997), " Pour une approche contingente de la spécificité de la PME ", *Revue Internationale PME*, Vol. 10, N° 2, pp. 9-43.

Van Caillie D. (2002), Enquête sur les pratiques et les besoins en matière de contrôle de gestion dans les PME wallones, Cahier de recherche, Collection du département de gestion de l'Université de Liège

Venkatraman, N. (1989), « The Concept of Fit in Strategy Research: Toward Verbal and Statistical Correspondence », *Academy of Management Review*, Vol. 14, pp. 513-525.

Zahir A. & al. (2021) «L'influence des composantes du tableau de bord prospectif sur la performance organisationnelle des PME Marocaines : une exploration théorique», *Revue Internationale du Chercheur* «Volume 2: Numéro 2» pp:1112-1131

Livres

Bouquin H. (1994), Les fondements du contrôle de gestion, PUF, collection Que sais-je ?, 128 p.

Cappelletti. L et al. (2014), contrôle de gestion, Editions Dunod .P.69

Donaldson (2001), the contingency theory of organizations, Thousands Oaks, CA, sage Publications.

Julien, P. A. et Marchesnay, M. (1988), La petite entreprise. Principes d'économie et de gestion, Vuibert.

Lorino P. (1997), Méthodes et pratiques de la performance. Les Editions d'organisation, Paris.

Lorino P. (2001), Méthodes et pratiques de la performance, Editions d'organisation, Paris.

Mayéglè F-X. (2007) : Contrôle de Gestion et développement des petites et moyennes entreprises en Afrique : une application à partir du Tableau de Bord Prospectif in *Création, Développement Gestion de la petite entreprise africaine*. Edition clé. Février

Morin, E. M., Savoie, A. & Beaudin, G. (1994). L'efficacité de l'organisation : Théories, représentations et mesures. Montréal, Gaétan Morin.

P.-R. Lawrence, J.-W. Loesch (1967), Organization and Environment: Managing Differentiation and integration, Harvard University, Graduate School of Business Administration.

Pfeffer, J. and Salancik, G., (1978), The External Control of Organizations: A Resource Dependence Perspective, New York, Harper and Row

Rogers E. M. (1995), Diffusion of Innovations, 4^{ème} édition, The Free Press, New York

T. Burns G. Stalker (1961.), the management innovation, Tavistock Institute.

Thèses

Kaboré, S. (2010). Systèmes d'animation du contrôle de gestion dans les entreprises burkinabé : étude transculturelle. Thèse de Doctorat, décembre, Rennes 1. 365 p

Mayéglè F-X. (2009), La contribution du tableau de bord prospectif à l'amélioration des performances des entreprises : une étude à partir de 06 cas au Cameroun, Thèse de Doctorat d'État en Sciences de Gestion, université de Yaoundé II-Soa, 465p

Nadia, B. A., (2015), Les pratiques de calculs des coûts dans les PME en Tunisie : de l'approche opérationnelle à l'approche stratégique, Thèse soutenue à l'université de Lille 2.

Zian, H., (2013), Contribution à l'étude des tableaux de bord dans l'aide à la décision des PME en quête de performances, Thèse de Doctorat Soutenue à l'Université Montesquieu - Bordeaux IV

Rapports et lois

Livre blanc CGEM (octobre 2021) : vers une croissance économique soutenue, responsable et durable. PP38-39

LOI N° 53-00 (2002) formant charte de la petite et moyenne entreprise au Maroc