

## **Pratiques Du Contrôle De Gestion Dans Les PME De Distribution En Côte d'Ivoire : Une Etude Qualitative**

### **MANAGEMENT CONTROL PRACTICES IN DISTRIBUTION SMES IN COTE D'IVOIRE : A QUALITATIVE STUDY**

**Houole Dagui Nicolas**  
Doctorant en sciences de gestion,  
Université Félix Houphouët Boigny, Côte d'Ivoire  
Membre de l'Association Francophone de Comptabilité (AFC)  
**nicolasdaguihouole@gmail.com**

**Date de soumission** : 12/08/2022

**Date d'acceptation** : 30/09/2022

**Pour citer cet article** :

HOUOLE DAGUI.N.(2022). « Pratiques Du Contrôle De Gestion Dans Les PME De Distribution En Côte d'Ivoire : Une Etude Qualitative », Revue Française d'Economie et de Gestion «Volume 3 : Numéro 10 » pp : 70 – 90 .

Author(s) agree that this article remain permanently open access under the terms of the Creative Commons Attribution License 4.0 International License



## RESUME

L'objet de cette étude est d'analyser à travers une approche claire et intelligible, l'effet des pratiques du contrôle de gestion dans les PME de distribution en Côte d'Ivoire en mettant en évidence leurs caractéristiques. Un pluralisme d'approches et de théories a été mobilisé pour mieux appréhender le sujet dans sa globalité et répondre à la problématique centrale. Ainsi La méthode IMRAD (Introduction, Méthodologie, Résultats, Analyse, Discussion) semble bien mise en pratique dans l'échafaudage méthodologique de cet article. Cette analyse se fonde sur la méthode qualitative exploratoire d'un échantillon de dix (10) PME de distribution pratiquant le contrôle de gestion. Il résulte de cette étude que le budget, le tableau de bord, la comptabilité de gestion et le système d'information constituent les outils du contrôle de gestion et surtout que le contrôle de gestion favorise la performance des PME de distribution en Côte d'Ivoire.

**Mots clés :** Contrôle de gestion ; Pratiques ; PME de distribution ; Cote d'Ivoire

## ABSTRACT

The object of this study is to analyze through a clear and intelligible approach, the effect of management control practices in distribution SMEs in Côte d'Ivoire by highlighting their characteristics. A plurality of approaches and theories has been mobilized to better understand the subject as a whole and respond to the central problem. Thus the IMRAD method (Introduction, Methodology, Results, Analysis, Discussion) seems well put into practice in the methodological scaffolding of this article. This analysis is based on the qualitative exploratory method of a sample of ten (10) distribution SMEs practicing management control. It follows from this study that the budget, the dashboard, the management accounting and the information system constitute the tools of management control and especially that management control promotes the performance of distribution SMEs in Côte d'Ivoire. .

**Keywords :** Management control ; Practices ; distribution SMEs ; Côte d'Ivoire.

## INTRODUCTION

Depuis les années 90, et après des décennies de scepticisme, voire d'hostilité, à l'égard des entreprises multinationales, la priorité des gouvernements des pays en voie de développement 'en général et en particulier ceux des pays africains était d'insuffler l'économie dans tous les secteurs d'activité pour subvenir aux besoins de la population, l'OCDE<sup>1</sup> (1990 à 2004). A cette époque, les activités économiques étaient principalement dominées par les institutions financières classiques notamment les banques commerciales, industrielles et agricoles. Aujourd'hui, à la faveur du phénomène de pauvreté qui gagne du terrain et précarise ces activités économiques ainsi que les projets à caractère social, de nouvelles organisations voient le jour. En Côte d'Ivoire, cette situation se traduit par la création des PME-PMI, des GE et des structures à caractère commun d'entreprises de distribution mais divergentes par leur taille. Ainsi, avec la mondialisation, des échanges et transferts internationaux s'opèrent. Par conséquent, les mutations rapides entraînent une concurrence accrue sur le marché. De plus, l'entreprise en tant qu'une unité économique autonome ou une organisation est créée dans un but lucratif. Dans la première phase de son cycle de vie, elle fonctionne comme elle peut, avec l'objectif principal de générer du profit, d'améliorer sa performance et d'être compétitive, condition nécessaire à sa pérennité. Toute entreprise qu'elle soit privée ou publique vise à atteindre ces objectifs. Pour qu'il puisse réaliser ses objectifs, chaque dirigeant est appelé à mettre à la disposition de l'entreprise tous les moyens ou ressources dont cette dernière aura besoin ; il s'agit des moyens humains, matériels et financiers. Malheureusement avec un monde en perpétuel changeant, certaines entreprises éprouvent des difficultés et parviennent à atteindre ces objectifs mais avec l'utilisation non adéquate des ressources (plus de moyens), c'est-à-dire avec gaspillage de leurs ressources. Cependant, gérer une organisation et parvenir à atteindre tous ces objectifs avec l'économie des ressources surtout, dans un environnement en perpétuel changeant s'avère difficile. Cet exercice nécessite une maîtrise des activités de son entreprise et aussi une bonne planification de ses activités. Or, on ne peut planifier que ce qui est organisé et vérifiable. Selon le processus de la planification, dans l'entreprise, le Contrôle De Gestion (CDG) se présente comme l'une des disciplines efficaces. Depuis ses origines dans les années 1920 (Bouquin 1994), le contrôle de gestion est une clé du gouvernement des entreprises et de bien d'autres organisations. Ainsi, par les outils dont il dispose, il apparaît

---

<sup>1</sup> OCDE « Organisation du Commerce et de Développement Economique », assimile la mondialisation économique à un processus de resserrement de l'intégration économique des marchés mondiaux de capitaux, de produits et de main d'œuvre.

donc comme une discipline d'aide au pilotage de l'entreprise. L'absence ou l'inapplication du CDG dans le management des entreprises pourrait être à l'origine des déficits financiers et de la fermeture de nombreuses entreprises que nous constatons dans nos sociétés, et plus particulièrement des PME de distribution qui font l'objet de cette étude.

Bien qu'il demeure un sujet sensible et souvent mal compris, le contrôle de gestion fait aujourd'hui l'objet d'une attention grandissante dans les grandes problématiques relatives à la performance économique et financière des entreprises. De nombreux auteurs à l'image d'Anthony (1965) et Anthony et Govindarajan (1998) ; Simons (1995), Ejbari Zouhair et al (2017), Mathieu Marie (2018), Laurent Lavigne (2017), François Meyssonier (2019), Thierry Noble (2015) etc, ont écrit sur le contrôle de gestion lié aux PME. D'autres comme Sonny Perseil et al (2016) et Jocelin Husser (2011), ont mentionné l'absence du CDG dans les PME (de petite taille) et PME (familiale), fonctionnant dans ce cas à base de la confiance et la convention. Pour certains, le contrôle de gestion est perçu sous l'angle cognitif (Charlotte Baille, 2016 ; C. Maurel, 2020 ; M. Sarah, 2018 ; Jean Pierre Poitou, 2017 ; Michel Pendaries et al, 2017). Malheureusement, on note, très peu de publications sur les pratiques du CDG dans les pays d'Afrique de l'ouest avec celle de Ngongang (2010), portant sur les PMI du Cameroun et celle de Boniface Bampoki et François Meyssonier (2012), portant sur les entreprises au Sénégal et particulièrement une première en Côte d'Ivoire portant sur les PME de distribution. En effet, selon le Ministère du Commerce, de l'artisanat et de la Promotion des PME (MCAPPME), concernant le Plan National de Développement (PND, 2012), la vision globale sous-tendant l'ensemble de la Stratégie<sup>2</sup> d'appui au développement des PME de Côte d'Ivoire à horizon 2020 était synthétisée comme suit : « Créer à horizon 2020 une masse critique de PME compétitives, dynamiques et innovantes contribuant de manière significative au développement socio-économique durable de la Côte d'Ivoire».

Cette perspective s'inscrit pleinement dans le Plan National de Développement ivoirien et dans le Programme d'actions pour la promotion et le financement des PME sur l'espace de l'UEMOA qui représente une zone stratégique économique et le levier du continent africain. Mener une telle étude se présente comme une nécessité et constitue un enjeu important pour la Côte d'Ivoire et pour l'Afrique occidentale.

Aussi, nous savons de Didier van Caille (2003) et Hélène Bergeron (2000) qu'il existe une très forte corrélation entre les pratiques du contrôle de gestion et la performance des PME dans la

---

<sup>2</sup> « Stratégie de développement des PME ivoiriennes » Financement PARE-PME-IDA N° H5280 CI, 17 décembre 2013.

plupart des pays industrialisés et émergents. Cette étude essaie de vérifier la donne en Côte d'Ivoire et par ricochet en Afrique de l'ouest. Dès lors, surgissent les interrogations suivantes : Comment pourrait se présenter le contrôle de gestion dans les PME de distribution en Côte d'Ivoire ? Au regard du contexte socio-économique de ce pays, existe-t-il d'autres possibilités capables de booster la performance des PME de distribution ?

La finalité de ce travail est de dénicher le type et les caractéristiques du contrôle de gestion des PME en Côte d'Ivoire. La réflexion avérée sera axée sur 4 parties : On note une revue de littérature qui fera la synthèse en montrant comment les pratiques du contrôle de gestion constituent un facteur limitant à la performance des entreprises, un examen de l'état des pratiques du contrôle de gestion sera fait. La présentation du cadre méthodologique permettra d'aboutir à des résultats qui feront l'objet d'une interprétation.

### **1. Revue de littérature**

Dans cette partie, il sera question de consulter plusieurs écrits afin de confirmer ou d'infirmer la présence du contrôle de gestion dans l'arène des PME de distribution. Son importance a suscité de plusieurs plumes au cours de ces dernières décennies. Processus permanent de pilotage global de l'entreprise et de mesure en temps réel des réalisations dans une optique de perfectionnement de la performance au sein de l'entreprise, le contrôle de gestion, une pratique d'aide à la décision, évalue l'efficacité et le rendement de la mise en œuvre des ressources de l'entreprise, R.N Anthony (1965, 1988). Pour ce rôle, nombreux sont des auteurs qui ont développé les concepts et outils du contrôle de gestion au cours de ces dernières décennies: Simons (1995), dans ses travaux, distingue le contrôle formel du système informel à travers 4 leviers que sont : les croyances, les barrières, le contrôle diagnostique et le contrôle interactif. Robert Newton Anthony et Govindarajan (1998) dans leur étude, mettent en évidence le lien pouvant exister entre les méthodes, les outils et les comportements dans les dispositifs de contrôle de gestion. Tawhid Chtioui (2010) dans ses recherches annonce la typologie du contrôle de gestion, passant d'une vision taylorienne centrée sur la tâche à une vision « plus humaine » qui tient compte de la diversité des acteurs dans l'organisation via la communication. Ces exemples permettent de bien comprendre l'usage des méthodes et outils du contrôle de gestion, mobilisés par des acteurs au cours de leurs travaux de recherche, dans le but d'atteindre leur objectif.

Aussi, en se référant à la littérature classique en matière d'implémentation du contrôle de gestion, on peut retenir assez de choses sur les pratiques budgétaires et leurs différents aspects : Roger Gandaho (2007), dans ses travaux, observe que l'utilisation du budget est plus fréquente

dans les moyennes et grandes entreprises avec la tenue de la comptabilité générale et la pratique du contrôle de gestion formalisé. Les petites entreprises semblent opter pour un pilotage qui utilise peu le budget. Pour lui, le budget permet d'anticiper les résultats futurs.

De plus, l'étude de Thierry Nobre (2001), portant sur l'enquête réalisée au sein de 86 PME de taille supérieure à 50 employés, précise que les outils de pilotage comme le tableau de bord, la fixation d'objectifs individuels, la détermination des résultats mensuels, le processus budgétaire et le calcul des écarts sont largement répandus. C'est dans ce même objectif que Zied Belaid et Helène Bergeron (2006), ont réalisé une étude sur un échantillon de 34 entreprises manufacturières. L'un des objectifs était de mesurer l'impact de l'utilisation des méthodes de calcul des coûts et particulièrement de la comptabilité par activités. Les critères de performance retenus sont la qualité, le délai et le coût. Les résultats ont montré une association positive de l'utilisation extensive des informations des méthodes comptables de calcul des coûts et performance des organisations.

En outre, Azzouz Elhamma (2011), mène une enquête sur un échantillon de 62 entreprises marocaines dont l'un des objectifs est de mesurer l'impact de la participation budgétaire sur la rentabilité de l'organisation. Les indicateurs de performance retenus, sont la compétitivité, la rentabilité et la productivité. Comme résultat, les procédures budgétaires participatives entraînent une meilleure performance globale.

Quant à Christophe Germain (2005), il mène une étude au sein de 83 PME dont l'objectif vise à déterminer la mesure et la forme du tableau de bord à adapter aux entreprises. Les indicateurs de performance sont la réactivité, la diversité du contenu, l'étendu du champ d'analyse et le degré de décentralisation.

Aussi, l'étude de Katia Dangereux (2016), est l'une des seules recherches ayant tenté de caractériser globalement les types de comptabilité en entreprise, définis dans le domaine de réalisation et d'utilisation des données par le gestionnaire.

En fait, les études menées montrent que les pratiques du contrôle de gestion s'observent bien dans l'arène des PME de distribution.

### **1.1 Notion de PME de distribution.**

De nos jours, la Petite et Moyenne Entreprise de distribution (PME de distribution), occupe la pointe de l'actualité. Elle fait l'objet de sollicitude intéressée de la part des autorités politiques. Les études scientifiques relatives à ce type d'entreprise sont sans cesse croissantes. Désormais, il est d'une unanimité politique qu'il faut soutenir, aider et encourager le développement des PME de distribution au sein de l'économie.

Avant de définir la PME de distribution, nous avons jugé nécessaire de définir tout d'abord l'entreprise ou l'organisation en générale (PME) ; comme pour dire qu'une étude préalable d'un groupe facilite celle d'un élément.

Nous entendons par PME, toute entreprise juridiquement indépendante disposant d'un effectif compris entre 50 et 250 salariés. D'une manière très classique (Thierry Nobre, 2015), les critères retenus concernent d'une part le nombre de salariés et d'autre part l'indépendance de l'entreprise en termes de capital. L'effectif est un critère nécessaire mais insuffisant pour définir la PME. Aussi, selon (OCDE 2004), la définition<sup>3</sup> statistique des PME varie selon les pays et tient généralement compte des effectifs, du montant du chiffre d'affaires et/ou de la valeur des actifs. Parce que les informations correspondantes sont faciles à recueillir, la variable la plus communément utilisée est le nombre de salariés. L'union européenne et un grand nombre de pays de l'OCDE et de pays en transition et en développement fixent la limite supérieure à 200 ou 250 personnes. Rares sont les pays qui adoptent une autre règle : le Japon (300 salariés) et les États-Unis (500 salariés)

En Côte d'Ivoire, le ministère de l'industrie à travers le Comité de Concertation entre l'Etat et le Secteur Privé (CCESP) informe que le décret n°2012-05 du 11 janvier 2012 définit la Petite et Moyenne Entreprise (PME), comme toute entreprise de production de bien et/ou service marchand qui emploie en permanence entre 50 et 200 personnes et qui réalise un chiffre d'affaire n'excédant pas un milliard de francs CFA. Elle est autonome, légalement constituée, tient une comptabilité régulière et s'étend à la petite et moyenne industrie en abrégé PMI.

Ainsi, une PME de distribution est un établissement commercial disposant des magasins (centres commerciaux) dont l'activité principale est la distribution de produits alimentaires et non alimentaires afin de les vendre en libre-service aux clients. On lui associe certaines enseignes : Super U, Intermarché, la place, carrefour, jour de marché, Casino... Les surfaces de plus de 2.500m<sup>2</sup> sont quant à elles appelées des hypermarchés. En France, la PME de distribution est apparue dans les années 1930 afin de remplacer les épiceries et proposer des marchandises en libre-service à prix réduit. Avec la technologie et la concurrence du hard-discount (zone de vente de produits au prix le plus bas du marché), la PME de distribution a évolué. Elle développe des techniques de fidélisation (cartes à points, réductions temporaires...) et propose des services de vente en ligne et de livraison.

## **2. Méthodologie de l'étude et recueil des données**

---

<sup>3</sup> Edition de l'OCDE « Revue de l'OCDE sur le développement » 2004/2 n° 5, Pages 37 à 46 ISSN 1992-0490

## 2.1. Méthode et échantillonnage

.Pour apprécier les pratiques du contrôle de gestion dans les PME de distribution, plusieurs auteurs ont proposé diverses modélisations théoriques et empiriques qui rivalisent de pertinence.

Ainsi, Katia Dangereux (2016 ), dans ses travaux oriente sa recherche dans une approche qualitative qui a permis de construire (versus tester dans une approche quantitative) ; le type de validité recherchée est interne (versus externe), et la priorité est accordée à la qualité des liens de causalité entre les variables (versus la généralisation des résultats).

Contrairement à cette approche, la recherche qualitative voit le chercheur s'immerger dans son objet d'étude : il y acquiert alors une connaissance précise du cas étudié mais la généralisation devient plus compliquée.

Par ailleurs, Dany Lionel et al.(2016) proposent trois postulats fondamentaux qui doivent être respectés dans toute recherche qualitative : elle doit être holistique et globale (les faits étudiés étant complexes), rechercher la naturalité (les phénomènes doivent se dérouler spontanément) et saisir un monde en transformation dans une vision dynamique (ce qui favorise la découverte de phénomènes émergents). C'est pour cela toute recherche qualitative respecte ces trois postulats.

De même, Chanson Guillaume (2019) fait savoir que généraliser un comportement à partir d'un traitement statistique lourd sans chercher à le comprendre en profondeur semble inadéquat : « Les quantitativistes négligent la complexité inhérente aux phénomènes de gestion au profit de la recherche de régularités».

En s'appuyant sur les travaux de certains auteurs, il importe de souligner que dans le cadre d'une recherche qualitative, nous pouvons également nous orienter dans une approche visant à recueillir à partir de récits ou d'entretiens les apprentissages professionnels des acteurs dans le contexte étudié.

Tout en sachant que l'acquisition du contrôle de gestion est un processus long dont l'étude nécessite une approche dynamique. Ce qui conduit Drainville Etienne et al (2016) à choisir une méthode d'accès aux données qui permettrait de suivre l'évolution de l'entreprise dans la formalisation et l'instrumentation de son fonctionnement. Il en est de même pour certains travaux dont le choix est centré sur la dimension instrumentale du contrôle de gestion. La réalisation de ces travaux s'est faite selon une approche fondée sur des entretiens et un questionnaire diffusé très largement. C'est en cela qu'il nous semble d'affirmer sans ambages que les instruments de gestion sont fondés sur des méthodes intellectuelles et des techniques de

l'information et de la communication structurant largement les œuvres humaines au sein des entreprises.

Par ailleurs, selon certaines études, l'option pour l'utilisation de la dimension comportementale revêt une importance capitale. C'est en cela que la mise en œuvre du travail d'observation in situ est liée à un nombre très limité d'entreprises et sous la forme d'études de cas longitudinales. Son pouvoir de généralisation dans ce cas devrait être réduit.

De l'exposé de ce qui précède, une étude exploratoire par entretiens en vis-à-vis a été faite auprès de dix (10) entreprises choisies dans le domaine de la distribution (cf. tableau ci-dessous) et formalisées. De même des entretiens semi directifs ont été réalisés avec les cadres responsables (cf. annexe). Soulignons que le maximum de documents a été collecté sur place. De ce fait un compte-rendu a été également réalisé pour chaque entretien et éventuellement des informations complémentaires ont été demandées ex post. De plus, la base de travail a été un échantillon de convenance. La collecte d'information s'est arrêtée quand il nous a semblé que la multiplication d'entretiens ne changerait pas la vision qui ressortait de cette première phase (principe de saturation)

Quant au cas d'espèce, l'étude qualitative est donc orientée vers le personnel des entreprises de distribution en Côte d'Ivoire en général et les principaux dirigeants en particulier au sujet de l'implémentation du contrôle de gestion. Ainsi, la méthodologie de recherche dans le cas d'espèce s'appuie sur les approches (fondées sur la description) en question à partir d'un échantillon, de traitements statistiques.

## **2.2. Les techniques de recueil et traitement des données**

L'entretien semi-directif a été mené selon les méthodes de recherche qualitative (Olivier de Sardan, 1995) pour collecter et analyser les données. Plusieurs entretiens semi-directifs (Sibelet, et al. 2013) et de type compréhensif (Kaufmann, 2011) ont été réalisés au niveau de dix(10) PME ivoiriennes de distribution. Les entretiens semi-directifs nous ont permis de comprendre les caractéristiques du contrôle de gestion et de mettre en évidence les variables explicatives des pratiques du contrôle de gestion. Les entretiens effectués ont été enregistrés pendant une durée comprise entre 30 minutes et 1H 30 minutes avec une moyenne d'une heure selon un guide d'entretien(en annexe). Ainsi le guide d'entretien élaboré est constitué d'une série de thème préalablement définis et qui peut se compléter au fil des entretiens semi-directifs à l'aide d'autres questions. Le fichier audio obtenu a fait l'objet d'écoute et de retranscription dans son intégralité comme le suggèrent Thiétart et al (2014 p.554) et Miles et Huberman (2003) sur «Word». Les données textuelles obtenues ont été traitées manuellement

et automatiquement sous Nvivo 11 selon une analyse de contenu thématique (Moscarola, 2006). Cette dernière constitue une méthode d'analyse des données qualitatives et vise à interpréter un contenu (Krief et Zardet, 2013). Les données textuelles ont suivi plusieurs lectures flottantes en vue de mieux cerner le sens des propos.

Par ailleurs la recherche documentaire et autres collectes d'informations ont permis d'avoir une idée du contrôle de gestion, de procéder à une analyse du passage des leviers traditionnels aux outils modernes du contrôle de gestion en PME de distribution. Enfin, la synthèse de toutes les données a fait l'objet d'interprétation, d'appréciation puis d'analyse des outils traditionnels et modernes présents pour mieux faire un bon diagnostic.

### 3. Résultats de l'étude

#### 3.1. Répartition des PME de distribution enquêtées par statut juridique

Les entreprises enquêtées appartiennent aux différents statuts juridiques.

En fait, l'on constate que la majorité des entreprises sont des Société à Responsabilités Limitées (SARL) soit 40,00% des PME de distribution enquêtées. Les Entreprises Coopératives (Entrep Coop) et les Entreprises familiales(Entrefami) sont les plus rares dans l'échantillon car elles représentent environ 10% chacune des PME de distribution enquêtées. Quant aux Sociétés Anonymes (SA), et Entreprise individuelles (Entre indiv), elles sont de l'ordre de 20%, chacune de l'ensemble des PME enquêtées.

**Tableau 1 : Répartition des entreprises enquêtées selon le statut juridique**

Statut juridique	Effectif	Pourcentage (%)
SARL	4	40
SA	2	20
Entreprises Individuelles	2	20
Entreprises familiales	1	10
Entreprises ou Sociétés coopératives	1	10
Total	10	100

Source : résultat de nos enquêtes sous STATA 14

#### 3.2. Les outils utilisés dans les 10 PME de distribution soumises à l'entretien

Cette section a pour objet de décrire les outils de gestion dont disposent les PME soumises à l'entretien. Il sera passé en revue les différents outils retenus ainsi que les pratiques adoptées. De prime abord, il serait aisé de mentionner que le contrôle de gestion a un caractère obligatoire et s'impose par conséquent à toutes les entreprises enquêtées. En effet, les résultats de l'analyse

indiquent que toutes les entreprises enquêtées disposent en leur sein, au moins un outil de gestion.

Par ailleurs la présence d'un outil de gestion au sein des PME de distribution s'avère importante dans le processus de mise en œuvre des activités. Ainsi l'implémentation du contrôle de gestion est complexe car elle inclut aussi le suivi et l'élaboration des prévisions, le calcul des écarts et des indicateurs qui permettent de prendre des décisions. A cet effet, divers outils peuvent être employés pour répondre concomitamment à ces objectifs. Les entreprises étudiées n'échappent également à cette règle de complexité. Tous les outils utilisés ont un effet positif sur le rendement de ces PME ivoiriennes.

De même la totalité des entreprises enquêtées utilisent le budget en raison de 100% ; 70,00% des entreprises enquêtées quant à elles, utilisent le tableau de bord ; il en est de même de 80,00% de celles-ci qui optent pour la comptabilité de gestion et 90 % pour le système d'information.

Aussi, faut-il souligner que la combinaison des outils n'est pas exclue. Dans cet ordre d'idées, on enregistre environ (90,00%) des entreprises qui combinent les quatre outils (budget, tableau de bord, comptabilité de gestion et système d'information) pour piloter leur système de contrôle de gestion. Parmi les entreprises, 80,00% combinent le budget et la comptabilité de gestion, 90% utilisent simultanément le budget plus le tableau de bord et le système d'information plus le tableau de bord, 70% font recours au tableau de bord et à la comptabilité de gestion, 100 % font le budget et le système d'information et 80% utilisent la comptabilité de gestion et le système d'information.

**Tableau 2 : Bilan des outils utilisés**

Outils	Oui	Non	Total	Fréquence (%)
Budget	10	0	10	100
Comptabilité de gestion	8	2	10	80
Tableau de bord	7	3	10	70
Système d'information	9	1	10	90
Budget et tableau de bord	9	1	10	90
Budget et comptabilité de gestion	8	2	10	80
Budget et système d'information	10	0	10	100
Tableau de bord et comptabilité de gestion	7	3	10	70
Tableau de bord et système d'information	9	1	10	90
Comptabilité et système d'information	8	2	10	80
Les quatre(04) simultanément	9	1	10	90

Source : résultat de nos enquêtes sous STATAT 14

### 3.3. Présence d'outils informatiques au sein des entreprises enquêtées

**Tableau 3 : Tableau récapitulatif des outils informatiques au sein des PME étudiées**

Entreprises	Oui	Non	Total
PMEdis familiales ivoiriennes	8	2	10
PME dis multinationales	10	0	10
PMEdis ivoiriennes non familiales ou sociétés coopératives	9	1	10

Source : résultat de nos enquêtes sous STATAT 14

L'informatique est un outil fondamental et multiple, utilisée par l'entreprise pour guider, piloter et mesurer ses processus de production et ses processus auxiliaires. Le rôle joué par l'informatique est considérable et tient du lieu commun à tout gestionnaire. Aussi, convient-il de constater, à la lumière des offres d'emplois, que certains postes offerts correspondent encore à l'existence d'informatique de gestion.

L'apport de l'informatique se traduit en fait par une activation de la recherche en matière :

- d'analyse de problème ;
- d'élaboration de modèle traitant l'interdépendance des facteurs ;
- de stimulation de gestion.

Si dans bon nombre de cas, le contrôleur de gestion s'en tient à une informatique simple permettant de tenir à jour un tableau de bord « maison », le principe de la gestion intégrée est, idéalement, le modèle à atteindre. Bien évidemment, il nécessite un processus informatique relativement développé que nous décrivons ici. C'est pour ces raisons que nous constatons à travers ce tableau, une présence majoritaire des outils informatiques dans toutes les entreprises soumises à nos enquêtes. Nous avons respectivement cent pour cent (100%) de la présence d'outils informatiques dans les PME de distribution multinationales, un taux de 90,00% pour les PME de distribution ivoiriennes non familiales ou sociétés coopératives et 80,00% des PME de distribution familiales ivoiriennes sont informatisées.

✓ **Lien entre contrôleur de gestion et la taille des 10 entreprises soumises à l'entretien**

Tableau 27: Tableau récapitulatif du lien entre le contrôleur de gestion et la taille de l'entreprise

Entreprises	Secteur d'activité	Taille	contrôleur de gestion
PMEdis 1	Distribution, commerce de gros des produits alimentaires et diverses marchandises.	120 salariés	Contrôleur de gestion
PMEdis 2	Distribution, commerce de produits alimentaires et non alimentaires.	165 salariés	Contrôleur de gestion
PMEdis 3	Distribution et commerce de Poulets et d'œufs	85 salariés	Chef Comptable
PMEdis 4	Distribution, vente et commerce de gros.	59 salariés	Chef du personnel
PMEdis 5	Commerce de détail et Distribution de produits alimentaires.	112 salariés	Contrôleur de gestion
PMEdis 6	Commerce, distribution en gros des produits alimentaires Congelés	85 salariés	Gestionnaire
PMEdis 7	Commerce, distribution grossistes.	52 salariés	Chef du personnel
PMEdis 8	Import/Export, distribution de marchandises.	105 salariés	Contrôleur de Gestion
PMEdis 9	Commerce, distribution, grossiste des produits alimentaires et non alimentaires.	110 salariés	Directeur financier et Comptable
PMEdis 10	Grande distribution, en gros et en détail de boissons.	138 salariés	Contrôleur de Gestion

Source : l'auteur et ses recherches

Lors de nos entretiens avec les dirigeants ou responsables en charge du contrôle de gestion dans les PME qui nous ont reçus, et au cours du dépouillement de notre questionnaire, nous avons cherché d'abord à savoir si les responsables de ces petites et moyennes entreprises avaient une fois entendu parler du contrôle de gestion, et si tel était le cas, par qui cette discipline était exercée dans l'entreprise. Nous avons constaté que toutes les entreprises enquêtées, avaient déjà entendu parler de la discipline contrôle de gestion. Cependant à la question de savoir s'il existe ou non un service spécifique en charge de celui-ci, et par qui est-il exercé, nous avons obtenu des réponses qui nous ont permis de réaliser le tableau ci-dessus. Toutes ces entreprises sont de grands distributeurs et sont également implantées dans presque toutes les petites et grandes villes de la Côte d'Ivoire. Aussi, à partir de ce tableau et la taille des entreprises, avons-nous effectué une étude comparative entre la taille et la présence du

contrôleur de gestion au sein de l'organisation. Dans la dynamique, la complémentarité de l'analyse relative à la fonction exercée au sein des PME de distribution, il ressort de cette analyse une forte présence de celui-ci dans l'arène des PME de distribution dont la taille est supérieure ou égale à 70 et leur absence dans celles dont la taille est inférieure à 70. Soient respectivement un taux de 80,00% et 20,00 %. Le constat est que l'entreprise pratique le contrôle de gestion lorsque sa taille devient importante.

#### 4. Caractéristiques des outils utilisés et l'effet des pratiques du CDG.

##### 4.1. Caractéristiques des outils du contrôle de gestion

Outils	Effectif	Pourcentage (%)	Pourcentage cumulé
Outils de suivi	04	40	40
Outils de suivi et de Prévision	03	30	70
Outils de suivi, de prévision et d'analyse	03	30	100
<b>Total</b>	<b>10</b>	<b>100</b>	

Source : résultat de nos enquêtes sous STATAT 14

Ce tableau nous montre en effet, que la discipline contrôle de gestion est belle et bien connue et pratiquée par les dirigeants des PME de distribution en Côte d'Ivoire. A l'analyse de ce tableau, il ressort qu'un contrôleur de gestion existe dans la majorité de ces PME, Plusieurs dirigeants ou comptables lors de notre enquête ont énuméré un certain nombre d'outils qui faisaient l'objet d'utilisation dans leur structure, et qui étaient tenus tant à l'aide de supports physiques qu'à l'aide de support électroniques. Ces outils conformément à la littérature, ont été regroupés en trois grands groupes à savoir :

- **Les outils permettant le suivi** : le tableau de bord, le niveau de stock des matières, la comptabilité de gestion, le nombre de commande, le délai fournisseur, le chiffre d'affaires journalier, hebdomadaire ou mensuel et le suivi des activités
- **Les outils de prévision** représentés par le budget, le bilan, le compte de résultat, les coûts prévisionnels, la fixation d'objectifs, les plans, les plans prévisionnels des ventes et les plans prévisionnels de production ;
- **Les outils d'analyse regroupant** la comptabilité de gestion, l'analyse des écarts, élaboration de mesures correctives et les coûts unitaires de fabrication.

On constate que parmi les entreprises enquêtées, au moins une applique un outil de gestion dans l'exercice des activités. Cet outil est généralement un outil de suivi (40,00%). En effet

au cours de notre enquête, nous nous sommes rendu compte que la majorité de ces entités accordaient plus d'intérêt à la comptabilité de gestion, au suivi journalier voire mensuel, du chiffre d'affaires, et quelque fois au tableau de bord, qui constituent tous des outils de suivi, au détriment des outils de prévision et d'analyse. Ceux qui utilisent les outils d'analyse et/ou de prévision en plus des outils de suivi, ne représentent que 30,00%. Cette préférence pour ces outils de suivi pourrait s'expliquer par plusieurs raisons ; d'abord, la première raison s'explique par l'exercice du contrôle par des personnes autres que des contrôleurs de gestion ou comptables. Ensuite, la majorité des personnes enquêtées ont affirmé que ces outils sont plus flexibles. Enfin, cela pourrait aussi s'expliquer par le fait que les PME de distribution enquêtées ont majoritairement une vision tournée vers le court terme (les tableaux sont élaborés généralement sur une base mensuelle ou trimestrielle, suivi journalier de l'activité). Cela pourrait signifier également que ces petites et moyennes entreprises définissent rarement des politiques de long terme et ne disposent pas assez de stratégie basée sur le long terme.

Aussi, concernant les PME qui utilisent les outils de prévision et des outils de suivi, les résultats nous apprennent, que la majorité élaborent un budget prévisionnel d'exploitation, rédigent également un compte de résultat et un bilan prévisionnel.

#### **4.2. Raisons des pratiques du contrôle de gestion dans les PME de distribution**

Le recours depuis quelques années aux pratiques du CDG dans les PME, comme politique de croissance, s'appuie sur une série d'arguments, de raisons consolidées par des exemples concrets, pris sur certains pays. En effet, les raisons justifiantes de la pratique du CDG en PME dans la stratégie de développement des pays sont relativement nombreuses. A titre d'exemple nous pouvons citer : la création d'emploi et le renforcement du tissu économique, l'implantation optimale des forces productives et la diffusion de l'esprit d'entreprise

##### **4.2.1 La création d'emploi et le renforcement du tissu économique**

De nos jours, aussi bien dans les pays développés que dans ceux du tiers monde, le recours aux entreprises apparaît comme une stratégie efficace de lutte contre le chômage. D'après l'OCDE (2004), les entreprises de distribution représentent, suivants les pays entre 75% et 80% des entreprises et entre 50% et 60% de création nette d'emploi<sup>4</sup>. Les entreprises de distribution jouent donc un rôle primordial dans la création d'emploi dans de nombreux pays. Aussi, outre la création d'emploi, ces entreprises se sont avérées être un excellent moyen de renforcement du tissu économique. En effet, la grande concurrence que commencent les grandes entreprises

---

<sup>4</sup> Edition de l'OCDE « Revue de l'OCDE sur le développement » 2004/2 n° 5, Pages 37 à 46 ISSN 1992-0490

de nos jours pose la spécialisation comme moyen incontournable pour tenir sa place sur le marché. C'est ainsi que naissent de nombreuses PME spécialisées dans les domaines plus précis auxquels font recours ces grandes entreprises pour leurs besoins de sous-traitance. C'est pourquoi nous voyons de nos jours un produit d'une grande marque ou notoriété dont les éléments viennent de diverses PME sous-traitantes.

Ainsi, après 10 années de crise postélectorale la Côte d'Ivoire sort du bout du nez. L'économie dans sa généralité se porte bien et de nombreux investissements ont été réalisés notamment dans le secteur des infrastructures économiques. La sécurité revient à un bon niveau. Le pays est de nouveau fréquentable. Les investisseurs ne se font pas prier pour s'installer. Tous les secteurs d'activités sont happés. Les entreprises de distribution ne sont pas en marge du vent de développement qui contribue à embellir l'économie de la Côte d'Ivoire. Elles sont nombreuses ces grosses enseignes de marques internationales qui viennent se disputer les parts de marché d'un secteur trop longtemps resté aux mains de la communauté libanaise.

#### **4.2.2. L'implantation optimale des forces productives et diffusion de l'esprit d'entreprise**

La micro ou la petite et moyenne entreprise de distribution est d'abord perçue comme facteur de promotion des quartiers. En effet, ces PME se caractérisent par leur taille réduite, leur faible consommation de capital, leur technologie relativement simple. Cette caractérisation correspond précisément aux potentialités des quartiers enclavés. Plus exactement il s'agit d'offrir sur place des occasions d'emploi aux populations de ces quartiers, de fournir des occasions de promotion économique aux ressources cachées dans le quartier et qui resteraient inutilisées ou dirigées vers les quartiers où l'activité économique est déjà fortement concentrée. La force de travail dans les économies du tiers monde étant dans son écrasante majorité liée à la vie agricole ou artisanale, la PME de distribution peut constituer un excellent instrument de diffusion de la mentalité entrepreneuriale en s'implantant dans les zones où l'activité économique est pratiquement inexistante. La diffusion de l'esprit d'entreprise s'opère également par les facilités de reconversion des activités anciennes en activités modernes que permet la promotion des entreprises locales dans les économies en développement.

#### **Discussion et conclusion**

Ce travail avait pour objectif d'analyser l'effet des pratiques du contrôle de gestion au sein des PME de distribution ivoiriennes en mettant en évidence leurs caractéristiques. Il s'agissait de savoir comment ces pratiques pouvaient permettre aux PME ivoiriennes de distribution d'avoir accès à la performance. Les résultats montrent que le contrôle de gestion se comporte comme un vecteur d'apprentissage et d'émergence des stratégies au sein des PME de

distribution et qu'il existe bel et bien une différence dans les pratiques du CDG selon le métier ou le type de l'activité quel que soit la cible visée. Ceci se justifie par exemple, au niveau de la comptabilité de gestion (outil de suivi) qui est plus développée dans les différents calculs de tout type de coût (coûts complets, coûts partiels...) et les pratiques de benchmarking qui sont également rependues dans les centres commerciaux ou points de vente des produits alimentaires et non alimentaires, des PME de distribution multinationales qu'aux PME de distribution familiales et des PME de distribution coopératives. Nous constatons que le degré des pratiques du contrôle de gestion comptable est pareil à celui de la maison mère, le niveau des employés est également élevé, il y a une bonne structuration de la fonction du CDG et une bonne diffusion des techniques du CDG dans les PME de distribution multinationales.

Les entreprises enquêtées mobilisent divers outils de gestion : les ratios, la technique budgétaire, les statistiques, la comptabilité de gestion et les tableaux de suivi comme mis en évidence par les travaux de certains auteurs (Wade et Dieng, 2019; Gondo, 2017; Aka, 2016; Nobre, 2001; Germain, 2001, 2004, 2005, 2006; Zian, 2013) ; et l'existence de système de contrôle de gestion au sein de certaines entreprises. Cette présence mobilise la volonté des dirigeants de suivre leur activité et de formaliser leur système de gestion. L'actualisation du système du contrôle de gestion est vitale et oblige à s'adapter aux nouveaux outils de mesure de performance. En effet, la direction de chaque PME de distribution compte sur une évaluation pertinente et fiable de la performance de son organisation pour se positionner dans l'avenir. Le contrôleur de gestion doit donc se familiariser aux nouveaux outils de mesure de la performance, aux marchés, aux systèmes d'informations et aux orientations de l'entreprise.

Comme toutes les organisations, les PME de distribution font régulièrement face à d'énormes problèmes liés à leur complexité, mais surtout aux types d'outils de gestion dont elles disposent. Longtemps négligées, tant dans la littérature propre au champ du contrôle de gestion que dans la littérature spécifique à l'étude du fonctionnement de la PME, l'exercice de la fonction du contrôle au sein des PME a fort heureusement fait l'objet, de nos jours, de plusieurs études empiriques dotées d'un référent conceptuel et d'une méthodologie comparable (Van Caillie, 2003). La présente étude avait pour objectif d'analyser l'effet des pratiques du contrôle de gestion en mettant en exergue leurs caractéristiques dans les PME de distribution ivoiriennes. L'approche théorique et conceptuelle, portant sur cette implantation nous ont permis d'avoir la connaissance des études déjà menées et surtout de pouvoir diriger notre recherche.

En résumé, les résultats obtenus se présentent comme suit : D'une part, bien que la fonction contrôle de gestion soit une fonction invisible dans quelques PME étudiées, au moins un type d'outil de contrôle de gestion est appliqué dans ces entités. A ce niveau force a été de constater que la plupart de ces entreprises est gérée par des personnes qui ont une formation en gestion ou en comptabilité. Ce qui explique l'évolution à la hausse de leur chiffre d'affaires car ces dirigeants se basent le plus souvent sur leur intuition sans tenir compte du système de gestion capable de rendre leur structure plus performante. Par contre ceux qui ont reçu une formation en gestion arrivent à s'en sortir, car ils utilisent les outils de gestion qui leur permettent d'être plus performants. Ces outils il faut le rappeler sont de deux catégories : les outils de stagnation qui représentent les outils de suivi, et les outils d'expansion regroupant les outils de prévision et d'analyse.

En somme cette observation nous entraîne à soutenir que les pratiques du CDG améliorent le rendement des PME de distribution en Côte d'Ivoire. De plus, après cette étude, il semble impératif de se pencher vers une orientation plus valorisante et plus actualisée du contrôle de gestion, compte tenu de la mondialisation et de la globalisation dans lesquelles évoluent les PME ivoiriennes. En effet dans la pratique, on constate que le type de contrôle exercé dans l'entreprise est influencée par les facteurs de contingence (taille, l'âge, la culture, la technologie de l'organisation, changement écologique, formation du dirigeant, etc..), et se résume le plus souvent au contrôle financier (contrôle budgétaire) ; c'est à dire à la mesure d'un écart entre les résultats prévus (budgets) et les résultats réalisés. Il ne permet pas aux décideurs d'identifier également des variables d'actions pour développer les activités tout en réduisant les coûts. Il semble que pour sortir de cette impasse, il est nécessaire de chercher à rénover le contrôle de gestion. En étant fondé sur les états comptables et financiers, ce dernier renvoie au paradigme classique de la firme, celui de la maximisation du profit. Mais de nos jours, on parle de plus en plus de la valeur partenariale au détriment de la valeur actionnariale. Il est important de se poser des questions sur la création de la valeur. Le contrôle de gestion crée-t-il une valeur ajoutée ? Qu'entend-on par créativité et qu'en est-il du contexte ivoirien ? Ainsi, ce travail pourrait servir de base à de telles études

## Références

### ARTICLES

**Abi Azar Jihane** « Les outils de contrôle de gestion dans le contexte des PME : Cas des PMI au Liban », Comptabilité et Connaissances France(2005)

**Amadou Lamine Dia** (1991) « Le management africain Mythe ou réalité », Revue internationale P.M.E. : économie et gestion de la petite et moyenne entreprise, vol. 4, n° 1, 1991, p. 29-48.

**Azzouz Elhamma** « Impact de la taille sur les outils modernes du contrôle de gestion : cas de l'ABC et du BSC au Maroc » Centre des classes préparatoires au BTS Alfarabi Salé Maroc en 2013

**Benoit Lavigne** (2002) « contribution à l'étude de la genèse des systèmes d'information comptable des pme : une recherche empirique » Technologie et management de l'information, enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit, May 2002.

**Boniface Bampoky et François Meyssonier** « L'instrumentation du contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal », May 2012, Grenoble, France. pp.cd-rom. hal-00690927

**Caroline Lambert et Samuel Sponem** (2009) « La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie », publié dans "la comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité, France (2008).

**Chanson Guillaume** « Changement et institutionnalisation des systèmes de contrôle de gestion : proposition d'un cadre d'analyse institutionnel enrichi » Dans management et avenir 2011/5 no 45, pages 80 A 100.

**Charlotte Baille** « Un retour aux fondamentaux : contrôle de gestion-cohérence : le cas d'un groupe de concessions automobiles » en 2016

**Christophe Germain** (2005) « Une typologie des tableaux de bord implantés dans les petites et moyennes entreprises » Finance Contrôle Stratégie – Volume 8, N°3, septembre 2005

**Christophe Maurel** (2020) « SCOP et RSE : un découplage entre discours, pratiques et outils ? » Revue internationale d'économie sociale. RECMA. Accepté juin 2019.

**Cindy Zawadzki** « La fabrique du contrôle de gestion : Leçon d'une étude de cas en PME » Reims Management School 59, rue pierre Taittinger 51100 REIMS 2010.

**Dagobert Ngongang** (2006) « Profil du dirigeant et facteurs déterminants du système d'information comptable et des pratiques comptables des entreprises tchadiennes ». Comptabilité, contrôle, audit et institution(s), May 2006, Tunisia.

**Didier Van Caillie** (2003) « l'exercice du contrôle de gestion en contexte PME : étude comparée des cas français, canadien et belge », Identisation et maitrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion, May 2003, Belgium

**Elvia Lepori et Marc Bollecker** « Les leviers du contrôle de Simons : vers une compréhension des freins à l'équilibrage diagnostic/interactif ». Sciences de l'homme et Société/Gestion et management en 2015

**François Meyssonier, Pierre Mévellec** « Contrôle de gestion et nouvelles formes productives : quelles perspectives » ? Comptabilité et gouvernance, May 2016, Clermont-Ferrand, France.

**Katia Dangereux** « Contrôle de gestion et innovation produit: observation et interprétation des influences réciproques ». Université Montpellier en 2016.

**Laurent Lavigne** « Le rôle du contrôleur de gestion territorial : proposition d'une typologie et identification de déterminants organisationnels à partir d'une étude empirique de la fonction contrôle de gestion dans les grandes intercommunalités ». Université de Lorraine en 2017

**Lechat Thomas** « Les événements stressants et satisfaisants de l'activité entrepreneuriale et leur impact sur la santé du dirigeant de PME ». Economie et Gestion de Montpellier en 2014

**Lemaire Celia** « Le processus de construction d'un outil de contrôle de gestion-inter organisationnel. Le cas de l'expérimentation d'un outil de pilotage de la performance dans le secteur médico-social ». Ecole de Management Strasbourg en 2013.

**Marc Bollecker** « Pourquoi le contrôle de gestion à l'université est-il un échec » Politiques et Management public. Vol 30/2, 221-239 en 2013

**Marie Mathieu** « Etude de l'utilisation des systèmes de contrôle de gestion de la sécurité dans les PME industrielles belges » en 2017- 2018

**Michel Pendaries** « Le contrôle de gestion d'hier à demain ». Séance plénière de Michel Pendaries ancien professeur à Kedge Business School en 2017.

**Mohamed Bouamama** « Nouveaux défis du système de mesure de la performance : cas des tableaux de bord » Gestion et management. Université de Bordeaux 2015, Français. Submitted on 25 feb 2016.

**Olfa Turki .(2006)** « Les pratiques du contrôle de gestion face au changement. » Comptabilité, Contrôle, Audit et Institution(s), May 2006, Tunisia.

**Olivier Torres (2002)** « Essai de conceptualisation proxémique de la petitesse des entreprises » 6ème Congrès International Francophone PME (CIFPME 2002), 30 octobre-1 novembre 2002, HEC Montréal

**Robert Teller et Pierre Lanzel** « contrôle de gestion et budget » Collection Administration des entreprises en 2010

**Saad Alami** « La performance hospitalière par le contrôle de gestion : une explication par les équations structurelles » en 2019

**Thierry Nobre et Cindy Zawadzki** « Stratégie d'acteurs et processus d'introduction d'outils de contrôle de gestion en PME » Comptabilité-Contrôle-Audit /Tome 19 Volume 1-Avril 2013(p 91 à 166)

### **OUVRAGES GENERAUX**

**Bouquin Henri**, Le Contrôle de gestion, PUF, 1997

**Gérardin Eric**, sous la responsabilité de Michel PESLIER du Département Etudes et Développement de l'APEC. Les éditions d'organisation, 1996.

**Hélène Loning et al.** Le Contrôle de gestion Organisation, Outil et Pratiques 3<sup>em</sup> édition Dunod, Paris, 2008