

Systeme de mesure de la performance dans les

PME : Cas des PME Marocaines

Résumé : il s'agit, à partir d'une enquête qualitative auprès de sept PME marocaines, d'étudier le système de mesure de la performance utilisé dans les PME en cherchant à étudier d'une part le lien entre la stratégie et les mesures de la performance et d'autres part d'identifier des facteurs qui peuvent influencer l'adoption des mesures de la performance dans ces entreprises. Enfin l'objectif de la communication est de proposer un modèle d'adoption des mesures de la performance dans les PME marocaines qui nous servira comme point de départ pour une étude empirique approfondie.

Mots clé. - Indicateurs de performance- PME- Tableau de Bord, Stratégie.

Abstract: The aim of this communication is to analyse practices of performance measurement system. A study based on a sample of seven Small and Medium Moroccan's firms tries to study the link between strategy and performance measurement system and seek to identify factors that can influence the adoption of this system. The final objective of this communication is to propose a model of performance measurement system in SME in order to use it at large empirical study in Morocco.

Key words. - Performance measurement, SME, scorecard, strategy

Depuis les vingt dernières années, la mesure de la performance est devenue un important sujet traité dans la littérature et dans la pratique. Plusieurs auteurs ont proposé aux entreprises de développer de nouveaux modèles d'évaluation de la performance qui regrouperaient des mesures financières et non financières. Kaplan et Norton (1992, 1993, 1996, 2000) recommandaient l'établissement de tableaux de bord équilibrés alors que des auteurs comme Nanni et al. (1992) suggéraient que les firmes devaient avoir un lien entre leurs stratégies et les indicateurs utilisés dans la construction des systèmes de mesure de performance.

Bien que plusieurs travaux s'intéressent aux indicateurs de la performance et aux tableaux de bord, les études sur les indicateurs de la performance et l'efficacité des systèmes de mesure semblent rare dans un contexte des petites et moyennes entreprises (PME) (Bergeron, 2000).

Fournier (1992), dans une étude des PME, précise que le contrôle de gestion est souvent confondu avec la gestion financière. Nobre (2001) montre que la majorité des PME dans son étude utilisent des procédures budgétaires. Marchesnay (1995), a étudié les caractéristiques des PME, il met en évidence le rôle déterminant du chef d'entreprise et la non différenciation des tâches dans ces entreprises. Ces études s'intéressent cependant plus particulièrement au PME dans les pays développés comme la France ou le Canada., celles qui ont une taille entre 50 et 500 employés. Alors que la définition et les caractéristiques de la PME dans les pays en développement sont différentes de celles des pays industrialisés. Au Maroc, les PME sont des entreprises de type familiale dont l'effectif varie entre 50 et 200 salariés. En plus, malgré l'importance de ces entreprises dans l'économie, il y a peu d'étude qui s'intéressent au PME dans les pays en développement.

L'objectif de cette communication est double, d'abord, tenter de comprendre le lien entre la stratégie des PME et le système de mesure de performance, ensuite, essayer d'identifier les facteurs déterminants de ce système et de proposer un modèle théorique pour l'évaluation des systèmes de mesures de la performance dans les PME Marocaines.

Nous rappelons, dans un premier point, le lien entre la stratégie et les systèmes de mesures de la performance traité dans la littérature. Nous précisons dans un deuxième point l'importance du système de mesure pour les PME. Dans un troisième point, nous présentons notre cadre de recherche. Cela nous conduit à rappeler la définition de la PME, d'exposer nos choix méthodologiques et d'analyser le système de mesure dans les entreprises de notre échantillon. Notre étude qualitative nous permettra dans un dernier point de proposer un ensemble d'indicateurs pour les PME marocaines et de proposer un modèle théorique des facteurs d'adoption du système de mesure de la performance.

1. La stratégie déterminante d'adoption des mesures de performance

Chandler (1962) définit la stratégie par « le processus de détermination des buts et objectifs à long terme de l'entreprise, d'adoption de lignes d'action et d'allocation des ressources nécessaires pour atteindre ces objectifs ». D'autres auteurs mettent l'accent sur « le choix des demandes que l'entreprise veut satisfaire et des offres qu'elle sécrètera à cette fin » (stratégor, 1997). La stratégie est surtout un choix. Les choix stratégiques concernant un choix d'une activité ou une position pour réaliser un avantage compétitif. Les choix stratégiques sont importants pour la stratégie comme le définit Porter (1996).

Plusieurs auteurs ont développé des typologies afin de classer les entreprises selon leurs stratégies (Miles et Snow, 1978 ; Miller et Friesen, 1978 ; Porter, 1982). Durant les années 1980, des chercheurs dans le domaine de la comptabilité de gestion ont étudié la relation entre les types de stratégies des organisations et les caractéristiques de leurs systèmes de contrôle de gestion. Ces études ont porté sur différents aspects des systèmes de comptabilité de gestion comme les budgets (Bescos et al 2004), les systèmes d'indicateurs de la performance (Hayes, 1977 ; Bescos, 2004).

Parmi les typologies les plus utilisées dans la littérature sur la stratégie concurrentielle celles de Porter (1982) et de Miles et Snow (1978). D'après Porter (1982) une organisation peut utiliser une stratégie de différenciation ou une stratégie de domination par les coûts pour obtenir un avantage concurrentiel.

Miles et Snow (1978, 1994) ont identifié quatre types de stratégies basées sur le couple produit-marché : les prospectrices, les défenderesses, les analystes et les réactives (Miller 1992). La différence fondamentale entre ces quatre types est le rythme de changement (Gosselin, 1997). Les prospectrices sont des organisations qui cherchent constamment de nouvelles opportunités de marchés et qui développent et fabriquent de nouveaux produits pour rencontrer les besoins de leurs clients. Les prospectrices sont habituellement des organisations qui initient les changements dans leurs secteurs. Elles font face à un niveau plus élevé d'incertitude contextuelle (Govindarajan, 1986). Elles investissent des sommes importantes dans la recherche et le développement et valorisent le travail d'équipe. Les défenderesses ont une stratégie qui est à l'opposé de celle des prospectrices. Les défenderesses concentrent leurs activités sur un nombre limité de produits qu'elles fabriquent en grande quantité. Elles

concurrentiel de manière agressive à la fois sur les prix, la qualité et le service à la clientèle. Les défenderesses font peu de recherche et développement et insistent surtout sur l'amélioration des processus de fabrication. Les analystes constituent une catégorie mitoyenne entre les prospectrices et les défenderesses. Les réactives ne poursuivent pas une stratégie bien définie.

Les travaux effectués par Simons (1987, 1988, 1990) ont montré que les systèmes de contrôle de gestion diffèrent selon les organisations qui ont une stratégie de prospectrices ou de défenderesses. Les prospectrices tendent à utiliser leurs systèmes de contrôle de gestion pour mieux contrôler l'incertitude qui existe dans l'environnement. L'étude de Gosselin (1997) a permis de constater un lien entre la typologie stratégique de Miles et Snow et le système de mesure de la performance.

1.1 L'alignement de la stratégie et les mesures de la performance

De nombreuses études ont recommandé le lien entre la stratégie et les indicateurs de la performance (Eccles, 1991 ; Gosselin, 1997 ; Epstein et Mindozza, 1997 ; Kaplan et Norton, 1993, 1996, 2000). Boquin (1982), souligne que parmi les nombreux facteurs, la stratégie est l'un des facteurs qui peuvent influencer le contrôle de gestion. Norton et Kaplan (1996, 2000) recommandent la déclinaison de la stratégie en indicateurs de performance dans le tableau de bord prospectif.

La plupart des écrits se basent sur le modèle de tableau de bord prospectif¹. Kaplan et Norton présentent ce tableau de bord comme un outil servant à formuler la stratégie, à communiquer, à fixer des objectifs, à mettre en cohérence les initiatives des acteurs et les objectifs de l'organisation. Le tableau de bord équilibré met en évidence l'insuffisance des indicateurs financiers à piloter l'activité de l'entreprise (Norton et Kaplan, 1992, 1996).

Le modèle présente quatre dimensions de la performance. Chaque dimension est construite sur la base de la vision de l'entreprise. Les indicateurs de performance dans chaque dimension doivent être fondés sur la stratégie et liés entre eux afin de permettre à l'organisation d'atteindre la performance financière et créer de la valeur aux actionnaires.

¹ Traduction française du Balanced Scorecard

Norton et Kaplan mentionnent que les quatre axes du tableau de bord équilibré ne constituent pas un modèle statique et universel, mais ils proposent un cadre d'analyse qui permet d'organiser les indicateurs de la performance autour de la stratégie de l'entreprise. Donc chaque entreprise doit avoir son propre système d'indicateurs en fonction de sa stratégie et de son environnement. Si le modèle est bien construit, cela devrait se traduire une performance financière plus élevée (Nortan et Kaplan, 1996, 2000).

L'étude des relations entre la stratégie et le système d'indicateurs de performance pourrait fournir des pistes de réflexions pour améliorer l'efficacité du système les PME. Le cadre d'analyse du tableau de bord prospectif apparaît aussi complet pour nous servir à évaluer les systèmes de mesure de la performance existants et proposer des pistes d'améliorations des tableaux de bord des PME marocaines.

2. La mesure de la performance dans les PME

La majorité des recherches en sciences de gestion s'intéressent aux grandes organisations qui disposent des moyens et ressources nécessaires pour l'application des outils de gestion. En contrôle de gestion, les grandes organisations bénéficient aussi d'un intérêt particulier, la plupart des outils et des recherches dans ce domaine s'appliquent sur les grandes entreprises. Les écrits sur les budgets, les tableaux de bords et les systèmes de la performance étudient ces organisations, alors que peu d'études traitent le contrôle de gestion dans les PME.

Dés les années 80, des études effectuées ont permis de comprendre le fonctionnement de la PME (Cul, 1991 ; McMathon et Holmes, 1991), et d'identifier des caractéristiques qui différencient la PME de la grande entreprise (Addy et, 1994, Burns et Dewhurts, 1996, Ghobadian et Galler, 1997 ; Berry et al, 1998, Haywood, 1999) :

- un rôle important du dirigeant (entrepreneur) ;
- une autorité plus élevée et centralisé par rapport à la grande entreprise ;
- des ressources financières limitées et des outils de gestion peu développés ;
- une dépendance vers un nombre limité de client et un part de marché restreint ;
- une structure flexible et aplatie ;
- une organisation plus réactive ;
- un dynamisme stratégique.

La différence entre les grandes organisations et les PME peuvent nous laisser croire que le système de mesure de la performance est différent dans ce type de structure. De temps plus, qu'on connaît peu de choses sur les indicateurs de la performance dans les PME en générale et dans les pays en voie de développement en particulier. Pour ces raisons qu'une étude sur ces indicateurs et la proposition d'un modèle théorique peut contribuer à enrichir le débat sur l'adaptation des mesures de la performance aux PME et aider ses dirigeants de disposer d'outils de gestion efficace.

2.1 L'importance d'étudier le système de performance dans les PME

Le tissu économique marocain est caractérisé par une prédominance des petites et moyennes entreprises. En effet, il est composé de plus de 92% des PME². Ces unités assurent des emplois à une tranche importante de la population, mais leur contribution dans l'économie reste faible (BOUAZZAOU, 2001).

La PME est une conception difficile à cerner puisqu'il n'y a pas de définition universelle la qualifiant de telle (Duchéneaut, 1995 ; Chapman, 1991 ; Coriat, 1993). Elles n'ont pas les mêmes définitions dans les pays développés que celle des pays en développement. Donc la PME pose donc un problème au niveau de sa définition et de son identification. Par exemple la PME emploie moins de 500 personnes en France, moins de 200 personnes dans d'autres pays comme le Maroc.

D'autres critères qualitatifs peuvent être pris en compte pour affiner la définition. Il s'agit principalement du type de propriété et du degré d'indépendance. Sont considérées comme PME des entreprises qui sont indépendantes par rapport à des groupes ou à de grandes entreprises et qui sont, dans la plupart des cas, de nature familiale. Dans notre étude deux critères ont été retenus pour définir les PME. Le premier concerne l'effectif : il s'agit des entreprises ayant un effectif inférieur 200 personnes et supérieur à 50. Le second critère concerne le degré d'indépendance. L'objectif est d'étudier les pratiques de mesure de la performance dans la PME. Donc, nous avons exclu les PME filiales des groupes marocains ou étrangers.

² « Les industries de transformation » Ministère de l'industrie de l'énergie et des mines, 1999

Les chiffres montrent l'importance de ces entreprises dans les pays en développement. Les outils de gestion permettront aux PME la survie et la pérennité et de contribuer au développement de ces pays. Dans ce contexte on doit chercher à comprendre comment les PME peuvent améliorer leur chance de survie et de développement par l'utilisation des outils de gestion. L'évaluation de l'efficacité des systèmes de mesures et de pilotage de la performance des entreprises contribuera à proposer des solutions.

2.2 Caractéristiques des mesures de la performance dans la PME

Les recherches sur la PME reconnaissent le rôle important du dirigeant (ou l'entrepreneur) dans la gestion de ces entreprises (Torrés, 1999 ; Dokou et al, 2000). Les dirigeants sont plus proches de leurs salariés du fait qu'ils partagent les mêmes lieux et conditions de travail. Les lignes hiérarchiques sont réduites ce qui renforce le rôle du dirigeant (Torrés, 1999). Le système d'information de ces entreprises est simple et faiblement structuré. Les dirigeants préfèrent les médias les plus informels fondés sur la communication orale. Les systèmes de coordination de la PME sont souples. Mintzberg a proposé une typologie des mécanismes de coordinations dans ce type d'entreprise. « L'ajustement mutuel » qui correspond à une situation où les opérateurs se mettent d'accord par simple communication informelle et verbale. Le développement de la structure impose un nouveau mécanisme de coordination « supervision directe ». Le travail répétitif dans les PME permet ensuite la « standardisation des procédés » « la standardisation des résultats et des qualifications » Mintzberg (1982).

Un système d'indicateurs structuré sur le plan théorique aidera le dirigeant à suivre les performances et les orientations de son entreprise et formaliser le système d'information dans les PME.

Le lien entre la stratégie et les mesures de la performance constitue une clé pour l'efficacité et la réussite du tableau de bord. Toutefois la stratégie dans les PME est implicite et l'horizon temporel des PME est souvent à court terme. Les comportements stratégiques sont davantage réactifs qu'anticipatifs et se basent sur la vision et la perception du dirigeant. Ces derniers emploient peu de technique de gestion pour prendre une décision, ils préfèrent recourir plus à l'intuition. Dans ce cas, le lien entre la stratégie et les indicateurs de la performance semble problématique. Bergeron (2000) s'interroge sur le choix entre les objectifs et la stratégie pour évaluer le système de mesure de la performance. Elle affirme que l'on peut appliquer les différents types de stratégies génériques aux PME (différenciation, leadership des coûts, défenseur, prospecteur). Cependant, elle reconnaît le besoin d'enrichir les construits mesurant la stratégie afin de tenir compte du caractère hétérogène de ce type d'entreprise. Ainsi, elle

propose de mettre le lien entre les indicateurs de la performance et les objectifs des PME. Notre modèle, doit prendre en considération le lien entre les objectifs, plutôt que la stratégie, et les mesures de la performance afin de tenir compte de la spécificité des PME.

Plusieurs recherches confirment que l'innovation, la qualité des produits et des services au client, la réduction des coûts sont des facteurs déterminant de la performance des PME (Chston et Mangles, 1997 ; Kotey et Meredith, 1997). Ce qui lui permettent d'atteindre les objectifs de pérennité et de survie (Marschenay, 1986). Les PME ont souvent comme objectif de satisfaire leur client par un bon rapport qualité-prix et avec des délais de réaction courts et la proximité aux clients.

Comme le constate Jarvis (1996), dans une étude réalisée auprès d'entreprises du Royaume-Uni, les petites entreprises poursuivent un large éventail de buts. Ainsi, il a constaté sans surprise que les propriétaires-dirigeants utilisent une variété de mesures et d'indicateurs pour évaluer leur performance. Ainsi, les objectifs de l'entreprise sont traduits en indicateurs de la performance et regroupés en dimension de la performance. La dimension financière (Keegan et al, 1989 ; Sink et Tuttle 1989 ; Ghalayini et al 1997), dimension satisfaction des clients et les ressources humaines (Eccles, 1991 ; Kaplan et Norton, 1992). Les dimensions du temps, la qualité et l'innovation (Kaplan, 1983 ; Lynch et Cross, 1991 ; Neely et al, 1995, Collier, 1995 ; Medori et Steeple, 2000) sont les plus connu dans la recherche sur les performances des entreprises.

Une étude sur les PME marocaines permettra d'analyser les systèmes de mesure de la performance. Certaines questions seront soulevées dans notre étude. La première concerne le contenu du système d'indicateurs de la mesure dans les PME, les entreprises disposent-elles d'indicateurs financiers et non financiers ? La deuxième s'intéresse à la structure de ces indicateurs, constituent-ils une série de données sans lien ou forment-ils un système équilibré ? et la troisième question concerne le lien entre les indicateurs et les objectifs de l'entreprise ? et enfin existe-t-il d'autres facteurs qui peuvent influencer le choix du système de mesure de la performance ?.

3. Méthodologie de la recherche

La méthodologie repose sur six entretiens en profondeur semi-directifs. Sur l'ensemble des huit entretiens ciblés, toutes les entreprises ont répondu aux questionnaires. Deux entreprises ont refusé de nous recevoir, et deux autres n'ont pas permis de ressortir des éléments utiles

pour notre étude car ils ont refusé de répondre aux questions sur leur objectifs et système de mesure, donc ils ont été écartés de l'analyse. La faiblesse de l'échantillon reste l'une des limites de notre étude, que nous comptons approfondir dans les prochains travaux.

La confidentialité des informations liées au contrôle de gestion et la stratégie dans les entreprises marocaines et le caractère exploratoire de cette recherche visant à étudier le système de mesure de la performance nous a encouragé à utiliser une approche qualitative en exploitant des entretiens semi-directifs.

Cette méthodologie nous permet d'explorer l'utilisation des indicateurs de la performance et tableaux de bord dans la PME marocaine et d'identifier les liens entre les mesures de la performance, la stratégie et d'autres facteurs internes ou externes de l'organisation qui influencent l'adoption des systèmes de mesures.

L'entretien est un instrument scientifique efficace pour recueillir des informations sur le système de contrôle de gestion mais il est limité par la subjectivité des l'interviewés, pour cela nous avons complété notre étude par des documents en demandant de voir les tableaux de bord de l'entreprise. Sekaran (1992) mentionne que : « toutes les méthodes de recherche ont un biais, pour cela la collecte d'information par différentes méthodes et multiples sources permettent une recherche rigoureuse ».

Nous avons choisi l'entrepreneur et le directeur financier pour entamer notre recherche. Ils ont été appelés à nous parler de leur secteur d'activités, de leurs avantages compétitifs et leurs relations avec la clientèle. Ceci nous permet d'induire la stratégie et les objectifs poursuivis par l'entreprise. Nous avons invité les interviewés aussi à nous parler des difficultés de communiquer en interne la stratégie et de suivre le résultat de leurs actions, de nous parler de leurs indicateurs de performances et leurs organisations et les motivations de choix des mesures.

3.1 Le choix de l'échantillon

Notre échantillon se compose des PME marocaines opérant dans différents secteurs, indépendantes des sociétés marocaines ou étrangères, dont l'effectif ne dépasse pas 200 employés. Malgré le nombre limité des entreprises, le choix de différents secteurs a pour objectif de nous donner une idée des indicateurs de la performance utilisés dans les entreprises marocaines. Ceci est un point de départ pour une étude plus élargis du modèle que nous proposons.

3.2 La collecte et l'analyse des données

La collecte des données s'est faite à l'aide d'un entretien semi-directif comportant trois questions clés et un guide d'entretien, qui trace les variables importantes, issues de la littérature, qui peuvent nous servir de cerner notre modèle :

Guide d'entretien :

Secteur d'activité

- La taille de l'entreprise et ses activités ;
- Les objectifs de l'entreprise ;
- la position de l'entreprise dans son secteur ;

Les indicateurs de la performance

- les indicateurs de la performance dans l'organisation ;
- l'organisation des indicateurs (tableau de bord) ;
- l'objectif du tableau de bord ;
- les niveaux hiérarchiques qui exploitent les indicateurs ou le tableau de bord ;

Le choix du système d'indicateurs

- les motivations qui expliquent la mise en place des indicateurs de la performance

3.3 Les indicateurs de la performance dans les PME marocaines : étude exploratoire

Notre étude nous a permis de constater la variété et l'organisation des indicateurs de la performance utilisée dans les PME. Elle nous a servis aussi de remarquer les différents objectifs des entreprises, et d'identifier certains éléments qui poussent les PME à suivre ces indicateurs.

Entreprise Agro

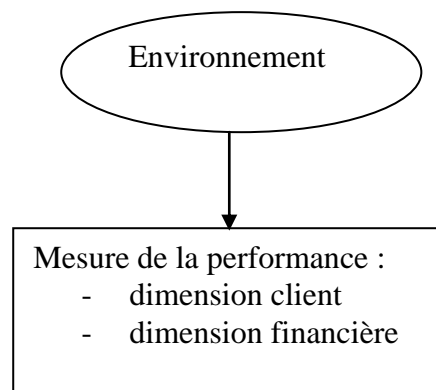
C'est une entreprise de production des conserves de tomate. Elle emploie 200 employés. Son environnement concurrentiel est assez dynamique. L'entreprise se distingue par la qualité de ses produits, c'est l'une des entreprises leader dans son domaine, elle bénéficie d'une bonne image de marque auprès des clients, ses prix sont les plus élevés sur le marché. C'est une structure centralisée.

L'entreprise produit différents indicateurs, mais l'entreprise ne dispose pas de tableau de bord formel. Les responsables utilisent des indicateurs concernant le chiffre d'affaires, le nombre d'effectif, des indicateurs sur la qualité des produits, le résultat, le nombre de client.

Nous constatons peu d'indicateurs de performance financière, des indicateurs liés à la clientèle, et une absence d'indicateurs sur l'innovation et l'apprentissage organisationnel.

Les indicateurs sont définis en fonction du besoin des responsables, nous pouvons déduire que le système de mesure de performance n'est pas lié aux objectifs et à la stratégie.

La montée de la concurrence et la recherche de nouveaux marchés ont poussé certains responsables à suivre quelques indicateurs. Ainsi nous pouvons déduire que l'environnement peut influencer l'adoption le système d'indicateurs dans les PME marocaines :



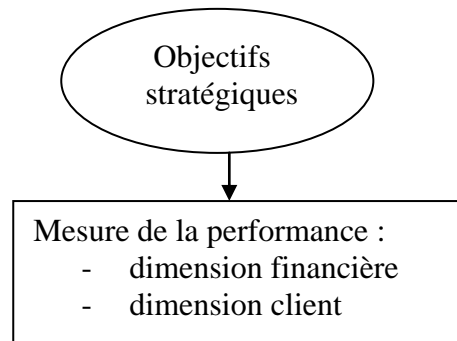
Entreprise Serv

C'est une entreprise de service. Elle compte environs 150 employés. Son objectif est d'améliorer le service accorder aux clients et de satisfaire le besoin de tous les clients. C'est une structure centralisée.

L'entreprise dispose d'une comptabilité analytique et d'un tableau de bord qui inclut un indicateur sur le nombre de client et l'évolution du chiffre d'affaire, indicateurs sur

l'approvisionnement, un indicateur sur le stock des achats. Les budgets et écarts font partie des indicateurs financiers. Le budget est lié aux objectifs de l'entreprise.

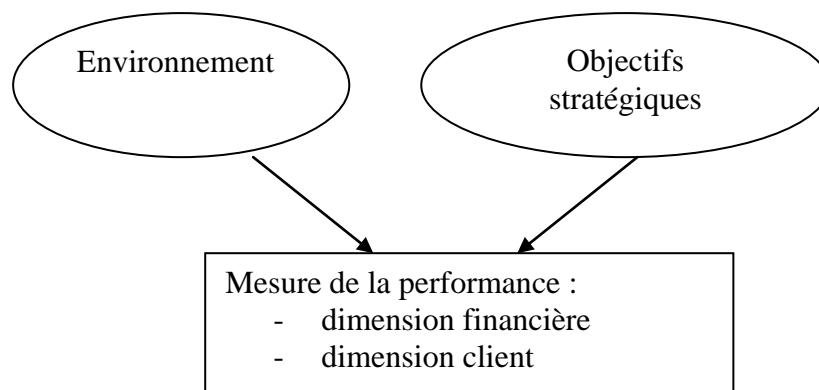
Nous remarquons que peu d'indicateurs sur le service client et l'entreprise ne dispose pas d'indicateurs relatifs à l'innovation et l'apprentissage organisationnel.



Entreprise Confec

C'est une entreprise de confection. Actuellement elle compte 180 employés. Son environnement est très concurrentiel. Plusieurs entreprises du secteur ont fermé leur porte. Son objectif est de faire face à la concurrence chinoise. Donc ses objectifs est la baisse des coûts et l'amélioration de la qualité des produits et du délai de livraison. L'entreprise a mis en place un système de comptabilité analytique. Le tableau de bord entreprise dispose d'indicateurs sur la production, l'état des stocks des matières premières et les produits finis, des indicateurs sur les clients clés et sur les fournisseurs, des indicateurs sur le coût de revient des produits. Les états financiers constituent les indicateurs financiers.

Nous constatons que les indicateurs sont liés aux objectifs de l'entreprise, cependant, il manque des indicateurs sur l'innovation et sur l'apprentissage organisationnel. En outre, les indicateurs de la performance ne sont pas liés entre eux.



Entreprise confec Vet

C'est une entreprise de sous-traitance de confection de vêtement, elle compte environ 50 personnes. C'est une petite structure centralisée. Ses objectifs est la qualité, le respect des délais de livraison et maximiser le profit. Son environnement est très concurrentiel.

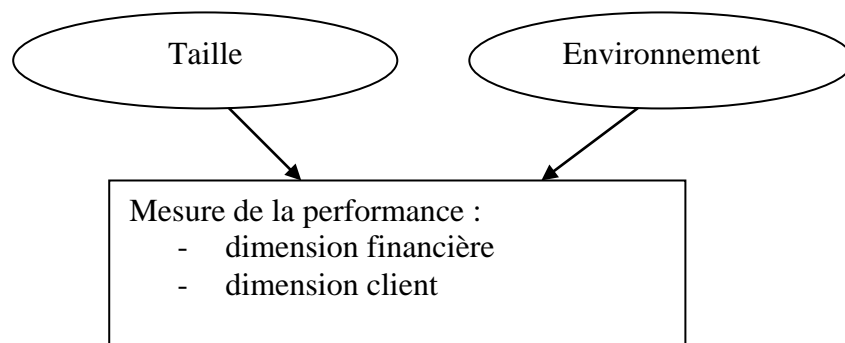
L'entreprise ne dispose pas de tableau de bord ni d'indicateurs formels. L'entreprise ne dispose pas d'indicateurs sur les coûts de revient de produit, sa comptabilité est externalisée. Les dirigeants utilisent les états financiers pour avoir une idée sur l'état financière de l'entreprise.

C'est une petite entreprise qui opère dans un secteur ou il existe des entreprises informelles.

Entreprise Metal

C'est une entreprise de fabrication de métallurgie, elle compte environ 100 employés. C'est une structure centralisée qui opère dans un secteur très concurrentiel. Son objectif est meilleur rapport qualité-prix, le respect du délai de livraison, le développement de nouveau marché au maroc. L'entreprise ne dispose pas de tableau de bord organisé mais elle exploite quelques indicateurs des états financiers, l'état des stocks, le nombre de client, les créances. Le développement du marché et de la taille de l'entreprise ont poussé le dirigeants à suivre ces indicateurs.

Nous constatons une absence des indicateurs sur les fournisseurs, sur la rentabilité, sur l'innovation et sur l'apprentissage organisationnel.

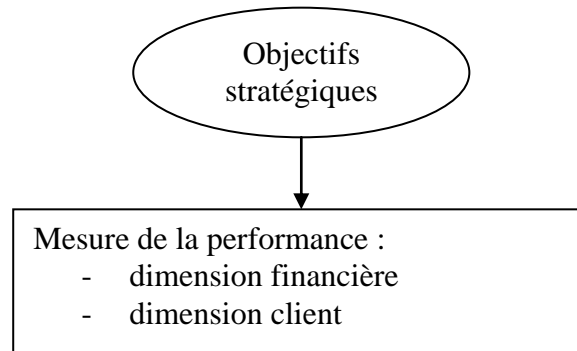


Entreprise info

C'est une entreprise de vente de matériel informatique et de pièces de rechange et de réparation d'ordinateurs. Elle compte environ 10 employés. C'est une petite structure de service, son objectif est de développer son marché et de maximiser son profit, pour cela elle

espère améliorer son service auprès des clients et améliorer son rapport qualité-prix des produits vendus. L'entreprise produit des indicateurs sur les créances clients et les dettes fournisseurs, sur l'état des stocks et sur le chiffre d'affaires.

Il existe peu d'indicateurs financiers et une absence sur la satisfaction client et sur l'apprentissage organisationnel. L'entreprise n'a pas besoin d'indicateurs sur l'innovation.



Les entretiens semi-directifs nous ont permis de relever certaines pratiques indicateurs dans les PME marocaines, que nous avons comparons à la littérature :

Tableau 1 : Les indicateurs de la performance dans la littérature et les PME marocaines, adapté du Vallerand et al (2003)

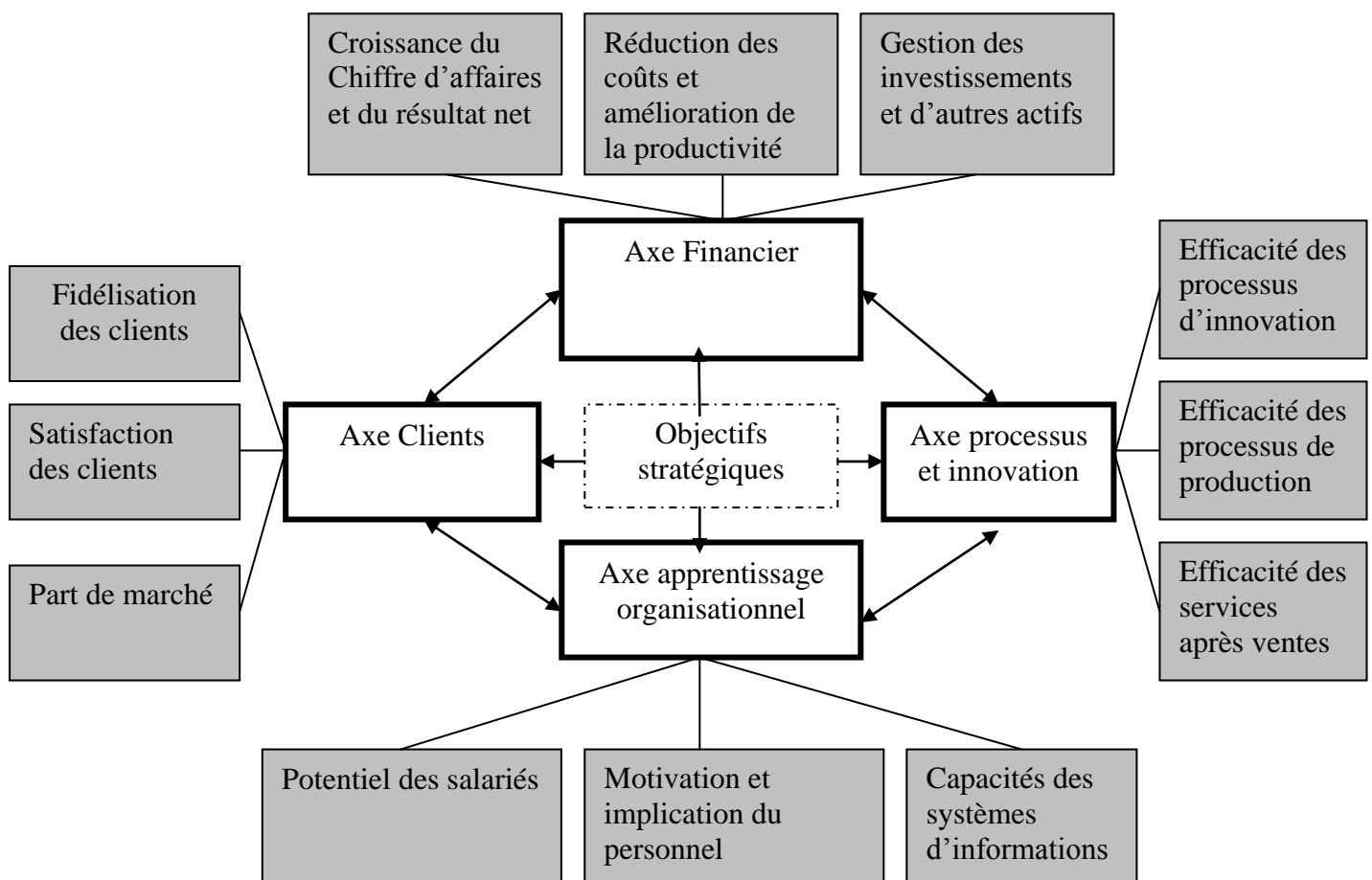
Kaplan & Norton (1992, 2000)	Brown et al. (1994)	Morin <i>et al</i> (1996)	Waterhouse et Svendsen (1998)	Les indicateurs dans notre étude
Financier	Mesures financières	Rentabilité financière		Chiffre d'affaire. Résultats financiers.
Clients	Mesures de la satisfaction client	Satisfaction de la clientèle	Relations avec clients	Nombre de produit. Ventes par marché.
		Compétitivité	Acceptation par le marché	nouveaux clients.
Processus internes	Mesures opérationnelles	Économie des ressources et Productivité	Efficacité de fonctionnement interne	Coût de production. Délais de livraison.
	Mesure de la qualité des produits et services	Qualité du produit	Qualité des produits et services	
Apprentissage		Mobilisation des employés. Climat de travail. Rendement des employés. Développement des employés.	Processus relatifs au capital humain et à l'acquisition du savoir	
		Satisfaction des bailleurs de fonds	Relations avec investisseurs Relations avec autres intervenants	Relation fournisseur (dettes)
	Mesure de la responsabilité publique	Satisfaction des organismes régulateurs Satisfaction de la communauté		
	Mesure de la satisfaction des employés			Taux d'absentéisme

Les PME marocaines disposent d'un système de mesure de la performance diversifié en mesure financière et non financière. Nous avons constaté dans certains cas que les indicateurs sont liés aux objectifs de l'entreprise. Nous avons remarqué aussi que peu d'indicateurs concernent l'innovation et la recherche et développement. Torres (1999) explique que les PME s'engage moins que les grandes entreprises dans les horizons à moyen et long terme comme l'innovation, car elles n'ont pas les moyens financiers nécessaires pour s'engager dans ce type de processus.

L'étude nous a servi aussi de remarquer plusieurs dimensions de la performance traité dans la littérature concerne les indicateurs dans les PME, toutefois, il n'y a pas de lien explicite entre les différents indicateurs ou les dimensions de la performance.

Le tableau de bord prospectif peut être un moyen qui permet la convergence des indicateurs de performance et les objectifs stratégiques de la PME marocaine, cet outil, qui favorise le lien de causalité entre les différents indicateurs, et un moyen d'implication du personnel dans les objectifs de l'organisation. Ainsi, nous pouvons adopter ce tableau de bord comme un modèle de départ pour l'évaluation du système de mesure de la performance dans la PME dans nos prochaines études :

Schéma 1 : Tableau de bord prospectif (Norton et Kaplan 1996) adapté aux PME marocaines



Les dimensions proposées par Norton est Kaplan doivent être corrélée avec les objectifs des PME marocaines. Nous proposons un ensemble d'indicateurs à intégrer dans le tableau de bord prospectif :

Tableau 2- objectifs des PME et indicateurs de la performance

Axes de performance	Objectifs des PME (Priorités stratégiques)	Les déterminants de la performance à traduire en indicateurs	Exemples d'indicateurs
Financier	Relations avec les investisseurs : actionnaires et banquiers	<ul style="list-style-type: none"> -Accroissement du chiffre d'affaires -Réduction des coûts -Amélioration de la productivité -Utilisation de l'actif -Réduction du risque 	<ul style="list-style-type: none"> -Croissance des ventes -ROI (taux de rentabilité de l'investissement) -Coûts unitaires
Client	Relation avec la clientèle	<ul style="list-style-type: none"> -part de marché -conservation de nouveaux clients -acquisition de nouveaux marchés. -satisfaction des clients 	<ul style="list-style-type: none"> -pourcentages des ventes réalisés auprès des anciens clients. -pourcentages des ventes réalisés auprès des nouveaux clients. -degré de satisfaction des clients. -taux de réclamation des clients. -nombre de retour des produits.
Processus internes	<ul style="list-style-type: none"> - Efficacité dans le fonctionnement interne - Capacité de l'entreprise à répondre à la demande et d'innover - Qualité des produits et acceptation par le marché - Relation avec d'autres parties prenantes (fournisseurs et gouvernement) 	<p>Amélioration de la qualité et la productivité, la réactivité et la réduction du coût des processus clés dans l'entreprise :</p> <ul style="list-style-type: none"> - production - service après vente - innovation 	<ul style="list-style-type: none"> -pourcentage des ventes réalisées par les nouveaux produits. -nombre de nouveaux produits introduit dans le marché. -montant d'investissement en R&D. -temps de réponse aux réclamations des

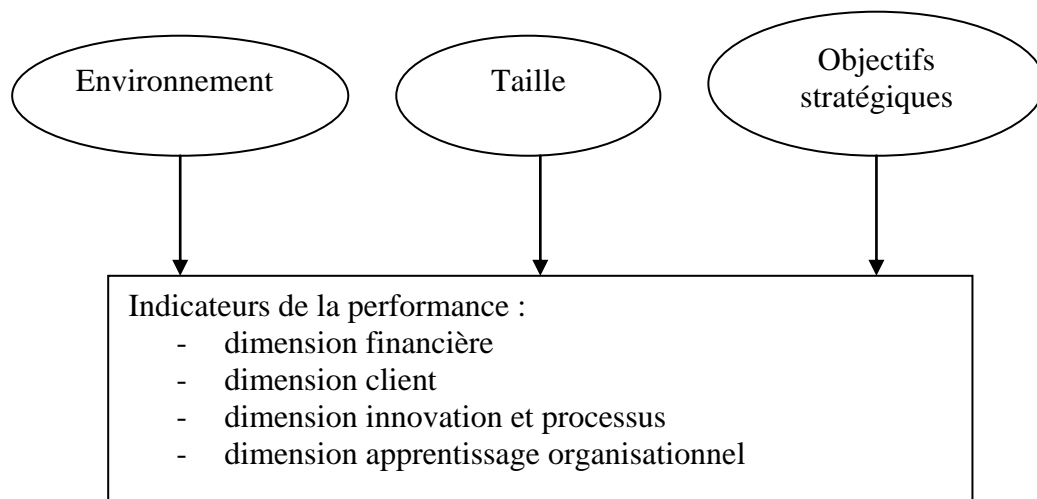
			clients. -nombre de réclamations non résolus. - coûts standard des produits.
Apprentissage organisationnel	<ul style="list-style-type: none"> - améliorer le savoir-faire de l'entreprise. - Implication du personnel - Amélioration de la communication dans l'entreprise. 	<ul style="list-style-type: none"> -potentiel des salariés -réorientation des compétences -capacité du système d'information. -convergence des objectifs individuels avec ceux de l'entreprise. 	<ul style="list-style-type: none"> -heures formations par employé. -montant de la formation. -taux de turnover du personnel. -taux d'absentéisme. -nombre de réunion interne. -qualité du système d'information

3.3 Implications théoriques et conceptuelles

L'intérêt de notre étude qualitative qu'elle a enrichit la recherche dans la mesure ou il montre les pratiques des indicateurs de la performance dans les PME marocaines, elle a permis également d'identifier quelques facteurs, contingents, qui contribuent à la mise en place de des systèmes de la performance dans ces organisations.

Cette démarche s'inscrit dans une approche constructiviste (Wacheux, 1997) puisque les résultats obtenus, relatifs aux principaux déterminants des systèmes de mesure de la performance, permettent la construction d'un schéma conceptuel de recherche adapté aux PME marocaines :

Schéma 2 : Les déterminants des mesures de la performance dans la PME marocaine



Ces relations causales probables détectées sont importantes mais elles ne donnent aucune information sur la nature de la relation ou de la corrélation qui existent entre les variables, concepts et les pratiques. De même cette matrice ne distingue pas les relations pour chaque dimension. Ce modèle fera l'objet d'une étude approfondie pour enrichir les déterminants et le tester empiriquement sur les PME marocaines. Ainsi l'utilisation des indicateurs de la performance dans ces entreprises apparaît comme le fruit d'un compromis entre plusieurs facteurs internes et externes. Ces facteurs de contingences s'associent également à l'importance du dirigeant dans ces entreprises. Le profil du dirigeant peut avoir une influence significative dans les problématiques des choix des outils de contrôle de gestion. Donc le choix des mesures de la performance peut être associé au style de direction, aux valeurs et au profil du dirigeant.

Conclusion

En conclusion, Notre étude sur les PME marocaines nous a permis de constater que les indicateurs dans ces entreprises puissent se rapprocher des grandes dimensions du tableau de bord prospectif : les dimensions financières, clients, processus internes et apprentissage. Notre proposition des éléments de contenu du système de mesure sert comme base pour dresser un portrait des pratiques dans ces entreprises. L'analyse qualitative démontre aussi que la plupart des mesures sont financières, une absence des mesures sur l'innovation et dans certaines entreprises le système de mesure est informel. Des facteurs contingents des mesures de la performance ont été identifiés dans notre étude. Ces déterminants rejoignent les facteurs déjà traités dans la littérature.

Toutefois, les résultats présentés sont limités aux entreprises de l'échantillon, et aux difficultés d'accueillir des informations sur le contrôle de gestion dans ce type d'entreprises, donc ils doivent être interprétés avec prudence compte tenu de la nature et la structure de l'échantillon, mais aussi de la méthode de collecte des données utilisées.

Trois perspectives apparaissent intéressantes à développer dans notre prochaine étude :

- la proposition du lien entre les objectifs stratégiques et le tableau de bord prospectif pour les PME encourage à étudier le lien entre les objectifs et les dimensions de la performance et son impact sur la performance financière des PME marocaines.
- la proposition d'un système de mesure de performance équilibré pour la PME pour aider les dirigeants à contrôler leur organisation et assurer la cohérence des actions et les objectifs stratégiques dans l'entreprise semble séduisante.
- Et enfin, l'étude de lien de causalité entre les différents facteurs de contingences identifiés dans notre étude et le choix d'un système de mesure de la performance équilibrée.

Bibliographie

- Bergeron H. (2000), " Les indicateurs de performance en contexte PME, quel modèle appliquer ? ", 21eme Congrès de l'Association Française de Comptabilité, Angers.
- Bescos P.L. et Cauvin E. (2004), " L'évaluation des performances dans les entreprises françaises : une étude empirique ", Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Orléans.
- Bescos P.L., Cauvin E., Langevin P. et C. Mendoza (2004), " Critiques du budget : une approche contingente ", Comptabilité, Contrôle, Audit, Tome 10, Volume 1, juin, pp. 165-185.
- BOUAZZAOUI. M, (2001), " Emploi et création des PME au Maroc Oriental " mémoire de Diplôme des Etudes Supérieures Approfondies (D.E.S.A.), université Mohammed Premier, faculté des sciences économiques juridique et social, Oujda.
- Bouquin H. (1994), Les fondements du contrôle de gestion, PUF, collection Que sais-je ?.
- Bouquin H. (1997) Le contrôle de gestion, Press Universitaires de France.
- Gérard A., Dokou K., BAUDOUX M., ROGE M. (2000), l'accompagnement managérial et industriel de la PME. Edition L'Harmattan.
- Germain C. (2004), " La contingence des systèmes de mesure de la performance : les résultats d'une recherche empirique sur le secteur des PME ", Finance, Contrôle, Stratégie, vol.7, n°1, Mars, pp. 33-52
- Gervais M. (2000), Contrôle de Gestion, Economica.
- Gosselin M. (1997), " The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing ", Accounting, Organizations and Society, Vol. 22, n°2, pp. 105-122.
- Gosselin M. et T. Dubé. " Influence de la stratégie sur l'adoption des mesures en vigueur dans le système de comptabilité de gestion ". Actes du 23e Congrès de l'Association Française de Comptabilité, Toulouse, France 16 et 17 mai 2002.
- Hudson M., Smart A. et Bourne M.(2001), " Theory and practice in SME performance measurement systems ", International Journal of Operations and Production Management, 21, 8; Discovery pp.1096.
- Kalika M. (1987), structures d'entreprises, réalités, déterminants, performances, Economica.
- Kaplan R. S. & Norton D. P. (2000), "Having trouble with your strategy ? Then map it" , Harvard Business Review, vol. 78, n° 5, pp. 167-176.
- Kaplan R., Norton D. (2001), Comment utiliser le tableau de bord prospectif, Edition d'Organisation, Paris.
- Kaplan R.S. et Nortan D.P. (1992), " The Balanced Scorecard, Measures that drive performance ", Harvard Business Review, vol. 70, n° 1, January-February, pp. 71-79.
- Kaplan R.S. et Nortan D.P. (1993), " putting the balanced Scorecard to work ", Harvard Business Review, Vol. 71, n°5, September-October, pp134-147.
- Kaplan R.S. et Nortan D.P. (1996), The Balanced Scorecard, The Harvard Business School Press.
- Kaplan R.S. et Nortan D.P. (1998), " le tableau de bord prospectif ", Editions d'Organisation.
- Kaplan, R. (1983), " Measuring manufacturing performance: a new challenge for managerial accounting research ", The accounting Review, Vol 18, n°4, pp. 686-705.

Les industries de transformation, Ministère de l'industrie de l'énergie et des mines, 1999

Lipe. G.M et Salterio S.E, (2000), " The Balanced Scorecard : Judgmental Effects of Common and Unique Performance Measures ", *The accounting Review*, Vol75, n°3, July, pp. 283-298.

Mendoza C. et Zrihen R. (1996b) " les tableaux de bord au Coeur des processus de changement ", *Echanges*, n°153, Mars, pp. 57-60.

Miles R.E. and Snow C.C. (1978), *Organizational Strategies, Structure and Process*, McGraw-Hill.

Mintzberg H. (1982), *Structure et dynamique des organisations*, les éditions d'Organisation.

Nobre T. (2001), " méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME ", *Finance, Contrôle, Stratégie*, Vol4, n°2, Juin, pp. 119-148.

Porter M.E. (1982), *Choix stratégiques et concurrence : techniques d'analyse des secteurs et de la concurrence dans l'industrie*, Economica.

Torrès O. (1999), *Les PME*, éditions Fammarion.

TORRES. O, (1997), " Pour une approche contingente de la spécificité de la PME ", *Revue Internationale PME (RIPME)*, Vol 10, n°2, p. 9-43.

Vallerand J., Montreuil B., Caron D. et Renaud J. (2003), " Enquête sur les PME technologiques manufacturières québécoises, un nouvel outil d'analyse stratégique : les radars d'objectifs ", 20ème congrès annuel du CCPME-CCSME, Victoria, Septembre.