



LES OUTILS DE CONTROLE DE GESTION DANS LE CONTEXTE DES PME : CAS DES PMI AU LIBAN

Jihane Abi Azar

► **To cite this version:**

Jihane Abi Azar. LES OUTILS DE CONTROLE DE GESTION DANS LE CONTEXTE DES PME : CAS DES PMI AU LIBAN. Comptabilité et Connaissances, May 2005, France. pp.CD-Rom. halshs-00581105

HAL Id: halshs-00581105

<https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00581105>

Submitted on 30 Mar 2011

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

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

LES OUTILS DE CONTROLE DE GESTION DANS LE CONTEXTE DES PME : CAS DES PMI AU LIBAN

Numéro d'attribution : n° 20050062

ABI AZAR Jihane

Assistante de Recherche

Ecole Supérieure des Affaires

289 rue Clemenceau, B.P. 113-7318 11 03 2170, Beyrouth, LIBAN.

Téléphone: +961 3 84 85 01 ou +961 1 37 33 73

Télécopie: +961 1 37 33 74

abiazar.j@esa.edu.lb

Résumé

Longtemps négligée par la littérature spécialisée, la question du contrôle de gestion dans les PME a fait l'objet récemment de plusieurs études de terrain. Ces études portent principalement sur les PME des pays développés. Notre travail présente les résultats d'une étude empirique auprès de 6 industries du secteur agro-alimentaire au Liban. Il s'agit d'étudier les différents outils de contrôle de gestion utilisés dans les PMI libanaises et plus précisément, d'identifier les pratiques de calcul de coûts dans ces entreprises. Notre étude confirme que la fonction de contrôle dans les PME est une fonction invisible, peu instrumentée et hétérogène où le contrôle informel occupe une place très importante. Cette fonction est sensible à plusieurs facteurs dont la taille de l'entreprise, son objectif économique, l'élargissement de la gamme de produits offerts, la formation de base du propriétaire dirigeant ainsi que sa culture.

Abstract

Our research paper presents the results of an empirical study conducted near 6 industries of the agro-alimentary sector in Lebanon. Our goal, through this study, is to list and analyze the various tools for management control used to operate the Lebanese SME and, more precisely, to identify the various practices of cost control exercised. Our study confirms that the function of control in SME is an invisible function. Being non-instrumented and heterogeneous in nature, it is a function where informal control is favored and followed. This function is related to several factors among which are the size of the company, its economic objectives, the variety of the line of goods it offers, as well as the basic educational background of the owner and his culture.

Mots clé: PME - contrôle de gestion – outil de contrôle – calcul de coût

Key words: SME - management control - cost control- management tools

Introduction

L'environnement actuel est marqué par des turbulences technologiques et économiques. Leur diversité et leur densité rendent plus complexe et plus incertain le pilotage des entreprises. Pour maîtriser ces phénomènes, les PME doivent adapter leurs structures et leurs modes de fonctionnement, rendant aussi nécessaires des modifications des systèmes d'information, et donc de la nature du contrôle de gestion. La littérature réunit un grand nombre d'ouvrages et d'articles pour expliquer comment le contrôle de gestion se conçoit et s'exécute le mieux. Il est supposé de façon implicite que ces instruments et outils de contrôle de gestion sont importants pour diriger une entreprise avec succès. Bien que ces modèles soient généralement élaborés sans toujours tenir compte de la taille de l'entreprise, on remarque que les auteurs les conçoivent en pensant au concept de la grande entreprise. Malgré le fait que la survie des PME dépend, en partie, de la qualité des outils de gestion dont elles disposent, celles-ci sont restées longtemps en dehors du champ d'investigation des spécialistes en contrôle de gestion. Le rôle du contrôle de gestion dans une PME est aussi important que dans une grande entreprise, mais il ne faut pas la considérer comme une grande entreprise en miniature. L'analyse des particularités des PME fait ressortir des réalités de nature différente de celle des grandes entreprises. Il est intéressant d'identifier et d'analyser les différents outils mis en œuvre dans ce contexte. Récemment, on a vu apparaître, quelques études de terrain qui portent sur l'existence du contrôle de gestion dans les PME. Ces recherches sont effectuées dans le contexte des pays développés. Notre recherche, elle, vise à étudier les pratiques de contrôle dans les pays émergents et spécifiquement dans le cadre du Liban. Les PME de moins de 50 employés y représentent plus de 98% des industries¹ et emploient plus de 80% de la force de travail du pays. Il est important de noter que les études sur les PME au Liban sont peu nombreuses, dans ce cas notre recherche nous permet de comprendre le fonctionnement des industries pour stimuler les recherches futures. L'objet de cette recherche consiste principalement à identifier et à analyser la diffusion des pratiques de contrôle de gestion des petites et moyennes entreprises dans le cadre du Liban, et plus précisément à identifier leurs pratiques de calculs de coûts. Après une revue de la littérature sur le sujet, qui comporte les spécificités des PME ainsi que les différents outils de contrôle de gestion recensés par les chercheurs dans ce domaine, une recherche auprès de six industries agro-alimentaires libanaises est proposée puis analysée.

1. Le contrôle de gestion en contexte PME: une revue de la littérature

1.1 La fonction contrôle de gestion

Avant de présenter le cadre général du contrôle de gestion, il nous paraît important de revenir sur les définitions de contrôle et de contrôle de gestion. Contrôler signifie vérifier, surveiller, évaluer, maîtriser l'entité que l'on gouverne par rapport à son système organisationnel et par rapport à l'environnement. Contrôler une situation signifie la maîtriser, la conduire dans le

¹Etude organisée par le Ministère de l'Industrie, en coopération avec le GTZ (coopération technique Allemande)

sens voulu. Le contrôle recouvre deux acceptions complémentaires. Une dimension de vérification, sanction des résultats et des comportements conformément aux objectifs fixés et une dimension de maîtrise qui doit aider au pilotage de l'entreprise. Cette complémentarité est soulignée par Bouquin (1998), pour qui, la vérification n'est qu'une condition de la maîtrise. En effet, le contrôle a priori (maîtrise) ne peut être réel que si l'entreprise se donne les moyens d'un contrôle a posteriori (vérification) des actions et des comportements. Appliqué à la gestion, le contrôle a pour objectif la maîtrise des performances économiques de l'organisation. Cette approche du contrôle constituera l'architecture de notre recherche. En effet, elle présente le processus de contrôle :

- dans une logique de régulation grâce à la vérification (analyse des écarts) qui permet de conduire l'organisation vers l'état désiré ;
- dans une logique d'auto-apprentissage car l'action corrective menée permet d'acquérir une expérience de la réalité et cette accumulation d'expériences va pousser le responsable à considérer l'état désiré (Gervais, 1991)

Cette approche nous permet de déduire une définition du contrôle de gestion basée sur la conception du Plan Comptable Général pour lequel l'objectif du contrôle de gestion d'une entreprise est de « maîtriser sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements pour s'y préparer avec son équipe et de s'adapter à une situation évolutive ». Cette définition se base sur quatre verbes clé: prévoir, se préparer pour maîtriser et s'adapter, le contrôle de gestion est présenté donc comme un processus dynamique visant à : « définir un ensemble cohérent d'objectifs pour tous les responsables de conception et d'exécution; faire mettre en place les moyens en hommes, en équipements, en services extérieurs, en organisation de commandement et de coordination pour atteindre ces objectifs; observer régulièrement les excès et les insuffisances des performances réalisées relativement aux objectifs assignés; et utiliser ses observations pour entreprendre, le cas échéant, l'aménagement raisonné des objectifs de départ ou les actions correctives appropriées sur les moyens mis en place ».

Nous constatons que le contrôle de gestion peut s'exercer, soit par simple surveillance de l'évolution de valeurs constatées, et selon Lauzel et Teller (1992) c'est souvent le cas des PME; soit par comparaison de valeurs constatées et de valeurs préétablies (analyse des écarts) ; soit par implication active des responsables.

L'exercice de la fonction contrôle de gestion a pour objet essentiel de transmettre aux responsables les informations nécessaires afin d'anticiper les actions, de suivre les réalisations en fonction des objectifs poursuivis et de rendre compte des résultats obtenus. L'exercice de cette fonction nécessite la mise en place d'un nombre d'outils de contrôle, pour s'assurer que les objectifs de l'entreprise sont atteints.

Pour concevoir un système de contrôle de gestion adapté au contexte des petites entreprises il est indispensable de les définir, d'identifier leurs spécificités et de comprendre les problèmes spécifiques qui se posent à elles.

1.2 Les PME comme champ de recherche

La recherche sur les PME a commencé à se développer à partir de la fin des années 70. À cette époque on a commencé à identifier les spécificités des PME vis-à-vis des grandes entreprises. Progressivement, ces recherches commencent à se multiplier, se structurer et

s'organiser afin de constituer un objet de recherche. Suite à cet accroissement deux courants théorique ont fait leur apparition: le premier tient compte de la spécificité des PME (Julien et Marchesnay, 1988), et essaye de l'unifier par une seule approche. Le deuxième adopte une approche contingente, selon ce courant il est impossible de considérer qu'il existe une théorie unique des PME. Dans notre recherche, nous avons adopté le courant qui suit les spécificités des PME, tout en mettant en relief la diversité des cas. On considère que l'on ne peut pas ignorer une approche contingente du fait que les PME son hétérogènes, mais sans oublier leurs similitudes communes. En effet, on considère que le rôle central du dirigeant est une caractéristique invariante et spécifique des PME malgré leur hétérogénéité. Par cette approche on essaye de créer un cadre d'analyse conciliant « spécificité » et « diversité » (Torrès, 1997).

1.2.1 Définition de la PME

Au départ il faut reconnaître que les PME ne sont pas des grandes entreprises en miniature. Les recherches antérieures ont bien montré qu'une PME « ne peut plus être considérée comme un simple modèle réduit d'un archétype d'entreprises (...) elle constitue un être qui a sa propre réalité et sa propre existence » (Julien, 1988). Toutefois, il n'existe pas une définition unique des PME mais plusieurs typologies ont été conçues par différents chercheurs afin de retrouver les ressemblances communes. On trouve des typologies traditionnelles basées sur des critères quantitatifs. Aussi, plusieurs auteurs ont cherché à dépasser ceux-ci en prenant en compte des critères qualitatifs permettant une typologie plus complexe et plus globale². Par conséquent, il est difficile de les définir, on trouve plusieurs définitions des PME élaborées selon différents contextes. Dans ce qui suit on se réfère à la définition de Julien (1988) pour qui la petite et moyenne entreprise « est avant tout une entreprise juridiquement, sinon financièrement indépendante, opérant dans des secteurs primaires, manufacturiers ou des services, et dont les fonctions de responsabilités incombent le plus souvent à une personne en général seul propriétaire du capital ».

A ce stade de notre recherche, il est indispensable d'identifier les spécificités et les caractéristiques des petites entreprises qui peuvent avoir un impact sur la problématique de notre recherche.

1.2.2 La taille

Les PME se distinguent des grandes entreprises par leur taille modeste. Les typologies les plus connues sont basées sur des méthodes quantitatives qui se réfèrent à des données quantitatives d'emplois (effectif et salariés), d'actif ou de chiffre d'affaires. Julien et Marchesnay (1988) proposent la distinction entre trois catégories : les très petites entreprises qui ont un effectif compris entre un et neuf salariés, les petite entreprise entre dix et quarante neuf salariés et les moyennes entreprises entre cinquante et cent quatre vingt dix neuf salariés. En effet, la classification des entreprises par leur taille, diffère d'un pays à un autre. Chaque pays possède sa propre définition de la PME selon la réglementation sociale, fiscale ou juridique, mais aussi à l'intérieur du même pays chaque secteur a ses propres références de taille. Au Liban il n'existe pas une définition communément admise des PME. Dans cette recherche, nous considérons comme PME une entreprise dont les effectifs sont compris entre trente et cent personnes.

² Groupe de Recherche en Economie et Gestion des PME (G.R..E.P.M.E.). Les PME Bilan et perspectives, sous la direction de P.A. Julien, Economica, Presse Inter Universitaire, 1994, 437 p

Caractérisées, par leur petite taille en terme d'activité et d'effectifs, le volume des ressources techniques et financières mis à la disposition du dirigeant au sein des PME est limité. Par suite l'effet taille joue un rôle important dans les différences de pratique de contrôle de gestion et des systèmes de comptabilité analytique utilisés au sein de la PME.

1.2.3 Le rôle du dirigeant

« Une caractéristique essentielle de la petite entreprise est le rôle très particulier que joue son dirigeant. » (Fallery, 1983). Plusieurs chercheurs affirment la très forte influence du dirigeant de PME sur son système de gestion (Lefebvre, 1991). Il est souvent le fondateur de son entreprise, il possède une forte tendance à personnifier l'entreprise selon ses motivations et ces antécédents personnels et professionnels (Coupal, 1994). Il joue le rôle du directeur, du manager, et du gestionnaire. De façon générale les dirigeants de PME, pour prendre leurs décisions, ont exclusivement recours à leurs seuls jugements, intuitions et expériences (Mintzberg, 1976). Ils acceptent peu de déléguer leur pouvoir et leur responsabilité aux autres acteurs, de même ils ont peu recours à un système d'information de gestion formalisé. On constate que le système de contrôle de gestion dans le contexte d'une PME est fortement conditionné par le propriétaire dirigeant et représente ses aspirations personnelles.

1.2.4 Une structure simple

La petite entreprise est caractérisée par une faible spécialisation des tâches au sein de l'entreprise. La spécialisation est généralement accompagnée de l'augmentation de la taille. Selon Mintzberg (1982), au fur et à mesure que la firme grossit, les niveaux organisationnels augmentent et le travail devient plus spécialisé. De plus, l'étude de Kalika (1987) sur la structure des entreprises affirme que plus l'entreprise est petite, moins il y a des procédés formalisés et plus les décisions sont centralisées chez le propriétaire dirigeant. La taille et le rôle important que joue le propriétaire dirigeant et sa réticence à déléguer ses responsabilités aux autres acteurs a un effet sur la structure de l'entreprise. Les PME présentent une structure simple, centralisée qui possède un nombre limité de ressources humaines et financières.

1.2.5 Un système d'information peu développé

Le système de gestion des PME est caractérisé, d'une part, par un système d'information interne peu complexe qui est souvent standard et peu organisé et, d'autre part, par un système d'information externe simple. Le contact et le dialogue constituent le vecteur essentiel de l'information au sein des PME. Comme nous l'avons déjà noté, la structure de la PME est peu formalisée et peu hiérarchisée. Par le même effet, les systèmes d'information et de communication sont aussi peu formalisés. L'information véhicule souvent d'une manière informelle en fonctionnant par dialogue et par contact direct (Mintzberg, 1982) qui, pour le dirigeant, sont les meilleures pratiques pour exercer le contrôle.

De même, le système d'information externe dans les PME est simple. Il est représenté par le contact direct entre le dirigeant et les différents acteurs de son environnement constitué essentiellement par les clients, les fournisseurs et les banquiers.

1.2.6 Prise de décision

La taille réduite de la firme et sa structure simple, permet souvent au patron de prendre les choses en main et favorise la rapidité de la prise de décision, ce qui permet de réagir rapidement aux turbulences de l'environnement. La centralisation de la prise de décision par

le propriétaire dirigeant fait que ce dernier donne la priorité aux différentes tâches opérationnelles ce qui empêche une vision stratégique à moyen ou long terme. Les décisions sont, dans la plus part du temps, prises pour le court terme. Selon une enquête citée par Duchéneaut (1997), plus de 70% des dirigeants de PME préfèrent l'intuition à la prévision et la considère comme très importante dans la prise de décision. Par suite la fonction de décision dans une PME se fait de la manière suivante : Intuition – Décision – Action.

La PME est caractérisée par une concentration de la gestion et une centralisation de la plupart des décisions chez un seul individu, le propriétaire dirigeant. Ce dernier tient à remplir toutes les fonctions, il est réticent à déléguer les responsabilités, il souhaite garder le contrôle complet et la prise de décision s'appuie principalement sur son intuition. Ces différentes spécificités de la PME permettent de conclure que la fonction de contrôle de gestion dans celle-ci est une fonction peu instrumentée où le propriétaire dirigeant joue un rôle très important. Par conséquent, la compréhension du fonctionnement des petites et moyennes entreprises passe par la connaissance des profils de leur dirigeant. Ces différentes constatations nous permettent de construire un cadre théorique de base pour notre recherche qu'il faut valider à la suite par l'observation du terrain.

1.3 Le contrôle de gestion et les PME

Plusieurs chercheurs se sont préoccupés du contrôle de gestion, d'autres ont analysé les spécificités des PME, mais les recherches relatives au contrôle de gestion dans les PME restent encore rares. Depuis quelques années, on a vu apparaître un certain nombre de travaux portant sur l'existence du contrôle de gestion dans le contexte des PME. (Chapellier, 1997 ; Fernandez et al. 1996 ; Van Caillie, 2002 ; Lavigne, 2002 ; Nobre 2001). Ces différentes recherches sont néanmoins contradictoires, certaines mettent en évidence un bon développement des outils de contrôle dans le contexte des petites et moyennes entreprises, d'autres présentent des résultats plus nuancés. Après avoir réalisé une synthèse de plusieurs recherches empiriques, McMahon et Holms (1991) considèrent que l'état des connaissances sur ce sujet est insuffisant.

En effet, la plupart des études existantes traitent de l'application d'un outil particulier dans le contexte des PME : Chadeaux (1991), par exemple, étudie les prévisions dans les PME de moins de 500 salariés à travers une enquête réalisée en auprès de 1000 PME. Cette étude montre que les PME réalisent des prévisions essentiellement à court terme, et ne présentent aucun objectif stratégique. Bescos (1991) présente à travers une analyse critique les apports et les limites des tableaux de gestion mis au point dans le cadre des PME. Par contre, on trouve une série d'études qui dresse un premier bilan de la situation du contrôle de gestion dans les PME dans une approche contingente. D'après ces études on peut tirer que les variables expliquant la nature du contrôle de gestion dans les PME sont définies par la taille de la PME, le rôle du chef d'entreprise et les caractéristiques de l'offre et de la demande définissant l'espace concurrentiel. Dans les développements qui suivent, nous allons essayer de dresser, à travers la littérature existante, un panorama des différents outils de contrôle mis en œuvre dans les PME.

1.3.1 La fonction contrôle de gestion dans les PME

La fonction contrôle de gestion dans les PME est souvent sous structurée (Fournier, 1992). Elle est souvent assimilée à la fonction comptable ou financière. Plusieurs études montrent

que, pour la plupart des dirigeants, le système de contrôle de gestion est défini, par le système de comptabilité conçu principalement pour rendre compte aux autorités fiscales. Cependant on ne doit pas considérer que la fonction de contrôle de gestion, dans une PME, n'existe pas. Dans ce contexte particulier, elle est souvent associée à d'autres fonctions. La position dans l'organigramme est fonction du nombre de personnes et des services mis en place : d'une part, ce peut être le comptable qui élabore les budgets et utilise les techniques du contrôle, et d'autre part, c'est le dirigeant personnellement qui souhaite coordonner et suivre les activités.

1.3.2 Les outils recensés

En se référant aux travaux de Moisson (1997), il importe de faire plusieurs distinctions. Un outil de gestion n'est pas une règle dans la mesure où une règle peut être informelle : elle peut être justifiée par l'expérience ou le savoir-faire par exemple, et rester tacite alors qu'un outil de gestion sera formalisé. Un outil de gestion est une « formalisation de l'activité organisée ». Rowe, Fernandez et Picory (1994), à travers une étude réalisée dans 102 PME dont 64,3% ont un effectif inférieur à 50 salariés, ont entrepris de montrer que le pilotage des PME n'était pas dû uniquement à des décisions intuitives. Dans cette perspective, ils ont recensé une batterie d'outils de gestion très utilisés dans les PME.

Le premier objet de leur recherche, affirment-ils, est de montrer que de nombreux outils de gestion existent dans les PME. Ces outils s'inscrivent dans la dimension instrumentale du contrôle de gestion. Ainsi les outils de prévision, de suivi, et d'analyse sont la concrétisation des phases de finalisation, de pilotage et d'évaluation.

- Les outils de prévision :

Les outils de prévision sont matérialisés par les plans et les budgets. Il s'agissait de repérer la diffusion de ces outils dans les PME. Les taux élevés de réponses positives conduisent les auteurs à s'interroger sur le degré de confiance à accorder à ces résultats. En effet, parce que l'élaboration de certains outils (plan de formation, plan prévisionnel de rentabilité des investissements) est complexe, les taux de réponses doivent, selon eux, être plus faibles. Toutefois, ils constatent qu'il existe une relation inverse entre le degré de complexité de l'outil et son utilisation dans l'entreprise.

- Les outils de suivi :

Les outils de suivi sont représentés dans les tableaux de bord. Ce recensement permet entre autres, de se faire une idée sur la variété des indicateurs que l'on trouve dans un tableau de bord de dirigeant de PME et de leur poids respectif dans l'aide à la décision. Cette étude montre que la gestion à court terme est privilégiée tant au niveau du suivi des indicateurs de rentabilité, de la demande, que de la production.

- Les outils d'analyse :

Les outils d'analyse sont matérialisés par la comptabilité analytique, ils sont la concrétisation de l'amendement du contrôle de gestion. Les résultats montrent que dans les PME, c'est la méthode des coûts complets qui est utilisée alors qu'elle est de plus en plus remise en cause par les chercheurs. De plus, le calcul des coûts est utilisé pour remplir ses rôles traditionnels de fixation des prix et de calcul de la marge.

Cette liste des outils recensés par Rowe et al. (1994) a été complétée par une autre étude de ces mêmes auteurs (Fernandez et al., 1996). Les outils recensés à partir de cette étude sont :

- pour les outils de prévision : les plans prévisionnels des ventes, le plan prévisionnel de production ;
- pour les outils de suivi : le chiffre d'affaires, le nombre de commandes, les délais fournisseurs, les stocks de matières premières ;
- Pour les outils d'analyse : les coûts unitaires de fabrication et les écarts sur prévision des quantités.

Dans cet article, il s'agit entre autres, de voir les caractéristiques de ces outils en fonction des secteurs.

De plus, l'étude de Bajan-Banaszak (1993) orientée sur les petites entreprises³ montre que 48% des entreprises utilisent une comptabilité financière orientée gestion et seulement 27% des entreprises disposent d'outils de gestion autres que la comptabilité. Les taux d'utilisation sont les suivants : comptabilité analytique 18%, tableaux de bord 19%, prévisions globales 19%, analyse des écarts 12% et le budget par fonction 7%.

Nobre (2001), à partir d'une étude réalisée auprès de 86 entreprises de taille supérieure à 50 employés, précise que les outils de pilotage comme le tableaux de bord, la fixation d'objectifs collectifs, la fixation d'objectifs individuels, la détermination de résultats mensuels, la procédure budgétaire et le calcul d'écarts, sont largement répandus au sein des PME.

Cet ensemble d'outils recensés forme une liste qui nous semble assez complète. Une étude menée sous la direction de M.Gervais dans les PME du Grand-Ouest concernant les tableaux de bord, présente les mêmes indicateurs déjà cités par Rowe et al.,(1994). De plus, une étude plus globale effectuée en 1987 par le Magazine Tertiaire avec les élèves de l'EDHEC, montre que les dirigeants de PME utilisent majoritairement les outils de comptabilité analytique, les budgets prévisionnels à un an et les tableaux de bord, et ces outils font l'objet d'un traitement informatisé. De même, McMahon et Holms (1991) ont observé que les outils financiers traditionnels tels les écarts financiers, les budgets, les systèmes de coût de revient, sont largement présents dans les PME. Enfin, Chapellier (1997), dans son article recense la majorité des outils que nous avons présenté.

Cette liste d'outils peut, donc, être considérée comme une représentation fiable des outils de gestion dans les PME. Elle nous semble assez complète mais elle est loin d'être exhaustive et n'a pas une telle vocation. D'une part, parce que la plupart des PME ne disposent pas d'une liste étendue d'outils et, d'autre part, les besoins de ces outils ne sont pas toujours nécessaires ni identiques.

1.3.3 La comptabilité analytique et les techniques de calcul de coûts

Les entreprises doivent faire face aujourd'hui à un environnement de plus en plus hostile, complexe, incertain et en perpétuelle mutation : les concurrents sont plus nombreux, les clients plus exigeants. Face à la mondialisation et à la concurrence qui se durcit, les entreprises doivent développer leurs outils de contrôle de gestion. Plus particulièrement, elles doivent développer leur comptabilité analytique pour établir un système de mesure et constituer un outil de prise de décision.

Le calcul des coûts joue un rôle fondamental dans tout système de contrôle de gestion. Il assure la cohérence de l'action par rapport aux objectifs globaux, Et l'allocation des moyens au sein de l'entreprise pour atteindre ses objectifs par un langage simple, commun et clair. Le

³ Seulement 5% des entreprises sur les 893 étudiées ont une taille supérieure à 50 salariés

calcul des coûts permet de quantifier les objectifs, de valoriser les moyens mis en œuvres, et de montrer les résultats obtenus ou prévus par produit. Enfin, c'est un outil pour la prise de décision que le manager ne doit pas sous estimer. N'étant généralement pas obligatoire (le code de commerce ne fait aucune référence à la comptabilité analytique), la raison d'être de la comptabilité analytique est son utilité.

Dans le contexte des PME, si la comptabilité générale existe parce qu'elle est obligatoire, la comptabilité analytique apparaît peu fréquemment. Pourtant la connaissance des coûts est essentielle pour la compétitivité des PME dans l'environnement actuel et le contrôle des décisions et des actions permet de mieux orienter les décisions.

L'étude de Chapellier (1997) est une des seules recherches ayant tenté de caractériser globalement les pratiques comptables des PME, définies en termes de production et d'utilisation des données par le dirigeant, relativement aux quatre champs suivants de la comptabilité : générale, contrôle de gestion, analyse financière et tableau de bord. D'autres études, notamment celles de Lavigne (1999), se sont concentrées sur le champ particulier de la comptabilité générale. Ces différentes recherches en s'inscrivant dans le courant de la théorie de la contingence, ont démontré l'hétérogénéité du système comptable des PME et ont identifié certains de ses déterminants.

L'étude de Lavigne (2002) part quand à elle, de la consultation de données émanant de 282 PME manufacturières. Cette recherche permet de conclure que, bien que majoritairement informatisés, les systèmes d'information comptable des PME sont divers et déterminés principalement par des facteurs de contingence structurelle, dont la taille qui joue un rôle essentiel, et le mode de croissance de l'entreprise. Une hypothèse particulière liée à l'utilisation d'informations comptables de gestion est émise : les PME plus complexes et ayant des acteurs comptables plus influents adoptent davantage des pratiques de comptabilité de gestion pour favoriser la performance financière et organisationnelle des entreprises.

Le calcul des coûts constitue l'une des tâches de base de la comptabilité analytique. D'après l'étude de Nobre (2001) on peut conclure que la majorité des PME utilisent une seule méthode de calcul de coût : la méthode de coût complet qui leur paraît plus que satisfaisante. Elle est fortement polarisée sur le calcul du coût de production. Quand aux pratiques de fixation de prix, trois méthodes sont utilisées par les PME. La première, qui est la plus courante, consiste à ajouter une marge au coût de revient, quelque soit le type de coût de revient utilisé. La seconde conduit à s'aligner sur les prix pratiqués sur le marché. La troisième méthode consiste à valoriser un élément de charge de référence jugé prépondérant dans le coût de revient, et à appliquer un taux de structure permettant d'intégrer les autres charges et la marge bénéficiaire.

Un système de comptabilité analytique doit être approprié aux spécificités de la PME. Bien que la majorité des PME débutent leur activité sans avoir un système de comptabilité analytique, son utilité apparaît au propriétaire-dirigeant, au fur et à mesure que l'activité se développe. Toutes les entreprises qui opèrent dans un même secteur n'ont pas les attentes identiques vis-à-vis de la comptabilité analytique. Selon la taille les moyennes entreprises ont besoin d'un système plus complexe qui leur permet de prendre des décisions sur le coût et les prix de leurs produits. Quelque soit la taille de l'entreprise un système de comptabilité analytique, simple, efficace, flexible et adapté à l'activité est fondamental pour la planification, le contrôle et la prise de décision dans l'entreprise.

2. Le cas des PMI au Liban

2.1 Objectifs et méthodologie

2.1.1 Objectifs

La reconnaissance de l'importance sociale et économique des PME est devenue un phénomène universel. L'externalisation de l'activité des grandes entreprises pour réduire leur coût fixe, en sous traitant les PME, a favorisé leur importance dans le tissu économique. Ces vingt dernières années, les recherches effectuées sur les petites et moyennes entreprises deviennent de plus en plus nombreuses; en effet non seulement le monde scientifique mais également les pouvoirs publics, les milieux bancaires et financiers consacrent une attention grandissante à cette catégorie d'entreprise puisque c'est là que se crée et se renouvelle constamment le tissu industriel d'un pays. L'importance des PME dans le tissu économique des pays émergent est aussi importante que dans les pays développés. Elles sont considérées comme une source indispensable de création d'emploi et jouent un grand rôle dans la croissance économique et le développement du pays.

Malgré ce rôle fondamental que jouent les PME dans le dynamisme économique, on constate que plus de la moitié mettent la clé sous la porte après moins de cinq ans d'activité. Leur survie et prospérité dépendent, en partie, de la qualité des outils de gestion dont elles disposent. Les statistiques sur le taux de survie des PME montrent que la première cause des dépôts de bilan est due le plus souvent à l'absence d'outils de gestion. MAEDER (1991), dans une introduction à un dossier consacré au contrôle de gestion, indique que le contrôle de gestion est de plus en plus présenté comme un moyen de redressement des entreprises en difficultés.

Le Liban considéré comme un pays émergent, est caractérisé par un dynamisme « entrepreneurial » étonnant où le secteur industriel est l'un des plus importants pour l'économie du pays. Les industries libanaises sont encore pour la plupart entre les mains de groupes familiaux qui détiennent des contacts traditionnels importants avec les pays de la région. Mais avec le contexte actuel d'incertitude et d'ouverture des marchés, cela ne suffit plus. L'un des enjeux majeur est d'améliorer la qualité de la production tout en restant compétitif. En effet, la concurrence régionale est forte, et les produits libanais souffrent de celle des produits d'importation bon marché. Dans le même temps les coûts de production des produits libanais sont élevés et les rendent peu compétitifs à l'export. Dans ce contexte, les groupes familiaux libanais réalisent, en effet, que pour survivre dans le monde de la globalisation économique, il faut mobiliser plus de capitaux, développer la capacité d'exportation, et avoir un système d'information de gestion efficace.

Cependant, très peu d'études ont été faites sur le marché libanais en général et sur le secteur industriel en particulier. Par exemple, il serait presque impossible aujourd'hui de savoir si les PMI mobilisent des outils de contrôle de gestion adaptés au contexte dans lequel elles évoluent. Dans ce contexte, seules les PMI les plus « efficaces » peuvent survivre. Un système de contrôle de gestion bien adapté à l'entreprise peut constituer le maillon de la

chaîne d'efficacité qui fera la différence entre les entreprises et qui maintiendra leur compétitivité.

Dans notre recherche, il s'agit d'étudier les caractéristiques des méthodes et outils de contrôle de gestion dans les PMI libanaises. Le thème principal abordé concerne les méthodes de calculs de coûts et le système de comptabilité analytique mis en œuvre. Cette recherche exploratoire constitue comme un préalable à une étude plus développée. Elle va permettre d'explorer le terrain et servira de base pour les recherches futures. Il s'agit d'une démarche exploratoire demandant à être confirmée sur une échelle plus large.

2.1.2 Méthodologie de la recherche

La recherche en contrôle de gestion connaît actuellement de fortes évolutions. Il existe une littérature abondante traitant du sujet mais qui part dans des directions extrêmement variées, le cadre du contrôle de gestion constituant un panorama fragmenté par rapport aux différentes autres disciplines. De plus, les études existantes sur l'exercice de contrôle de gestion dans le contexte des PME sont encore peu nombreuses, elles ne nous permettent pas de construire un cadre théorique bien précis rendant possible le recensement des différentes pratiques de contrôle de gestion dans ce contexte. Afin de remplir les différents objectifs de notre recherche, une étude exploratoire paraît la plus adaptée. Le choix de notre méthodologie est aussi fortement conditionné par le terrain sur lequel nous collectons les informations, plus que par le degré d'avancée du corpus théorique. Les études sur les PMI libanaises n'existent pas, ce qui justifie notre démarche exploratoire.

Cette volonté exploratoire s'inscrit dans une démarche abductive qui est définie comme « *l'opération qui, n'appartenant pas à la logique, permet d'échapper à la perception chaotique que l'on a du mode réel par un essai de conjecture sur les relations qu'entretiennent effectivement les choses [...] L'abduction consiste à tirer de l'observation des conjectures qu'ils convient ensuite, de tester et de discuter* ». (Koenig, 1993)⁴.

Dans le cadre de cette étude exploratoire, le recueil d'informations s'effectue grâce à la réalisation d'entretiens individuels semi-directifs, l'objectif de notre recherche étant de décrire les pratiques de contrôle de gestion dans les PME libanaises d'une façon la plus objective possible. Les entretiens ont été réalisés auprès du propriétaire-dirigeant. Celui-ci exerce une influence significative sur les modes de gestion de l'entreprise. Il est considéré comme la personne ressource, qui par son rôle et son expérience pratique peut nous fournir les informations nécessaires pour répondre à notre problématique de recherche.

Concernant le choix de notre échantillon, dans l'absence d'une division officielle des entreprises, et dans un souci de les différencier pour bien montrer l'évolution du système de contrôle de gestion en fonction de la taille de l'entreprise, nous avons retenu deux critères de sélection. Le premier concerne l'effectif ; dans notre étude, une petite et moyenne entreprise est caractérisée par un effectif compris entre 30 et 100 salariés. Il faut noter que la taille de l'entreprise peut dépendre des dimensions du pays (marchés), de la technologie, de la culture. Bien qu'il n'y ait pas de données spécifiques, surtout du Liban, considéré comme un pays émergent, il est évident que la taille moyenne de l'entreprise est différente et plus petite que celle adoptées dans les pays développés.

Le second critère concerne le degré d'indépendance. L'objectif est d'étudier les pratiques qui se sont développées au sein d'une PME familiale indépendante. Nous avons exclu de notre

⁴ Cité dans Thiétart R.A. et coll. (2003), Méthodes de recherche en management, Paris, Dunod

champs de recherche les filiales qui adoptent un système de contrôle de gestion qui est conçu par la société mère.

Enfin, pour limiter notre champs de recherche et pour éviter l'hétérogénéité des PME liée au secteur d'activité nous avons retenu les entreprises industrielles dans le secteur agro-alimentaire. Les entreprises ont été sélectionnées à partir d'une liste de toutes les industries agroalimentaires au Liban fournie par le ministère de l'Industrie et l'Association des Industriels.

Le premier contact avec l'entreprise a été fait par téléphone. La plupart des entreprises contactées ont refusé de nous assigner un rendez-vous sous le prétexte que les informations demandées sont confidentielles. Nous avons été obligés de constituer notre échantillon par les entreprises dans lesquelles un responsable était connu par un ami ou un proche afin de faciliter la prise de contact.

2.2 Présentation des résultats

Avant de dresser un état des différents outils de contrôle de gestion que nous avons identifié lors de notre étude, il est important, de présenter l'emplacement et l'importance de la fonction de contrôle de gestion dans les entreprises interrogées.

Les résultats de notre recherche confirment que cette fonction n'existe pas comme fonction à part entière, elle est assurée par le comptable de l'entreprise qui, en règle général, obtient les informations et les instructions du propriétaire-dirigeant d'une manière informelle, « *Le rôle du comptable est de remplir automatiquement les rubriques, c'est moi-même qui fait l'analyse et qui prend les décisions* » nous a affirmé l'une des personnes interrogées. Les dirigeants ont été emmené à recenser les différentes fonctions présentes dans l'entreprise on trouve la fonction commerciale, de production, financière mais pas de contrôle de gestion.

En comparant les six cas étudiés nous remarquons que la formation de base du dirigeant a un effet important sur le rôle et la place de la fonction de contrôle de gestion dans l'entreprise. Les entreprises où les dirigeants possèdent une formation en gestion, économie ou en finance, une place plus importante est accordée à cette fonction. Dans les autres cas, où l'entrepreneur ne possède aucune formation de base, c'est lui-même, qui assure le rôle de contrôleur de gestion et il se base principalement sur son intuition dans la prise de décision.

Toutefois différents outils sont utilisés et mis en place au sein des entreprises. D'après les entretiens effectués nous remarquons que les pratiques de contrôle de gestion sont hétérogènes et différent d'une entreprise à l'autre.

2.2.1 Les outils de contrôle de gestion utilisés dans les PME

- *La comptabilité générale : source fondamentale d'information*

La comptabilité générale est une source d'information importante et primordiale pour les PMI au Liban. Les dirigeants de notre échantillon ont affirmé qu'un système de comptabilité générale bien adapté à l'activité de l'entreprise est une nécessité, « *le premier objectif, aujourd'hui, est de faire une comptabilité générale adaptée à notre besoin, cela n'est pas facile, ça prend du temps* ». La pratique répandue est la production de compte de résultat, sur des périodes plus courtes, généralement mensuelles ou trimestrielles, pour prendre des décisions adéquates. L'idée qui régnait avant était l'élaboration, à la fin de l'année, des comptes de l'exercice et c'est tout. La plus part des systèmes de comptabilité étaient faites pour des raisons fiscales et ne servaient à rien concernant la gestion de l'entreprise. Peu à peu

les entreprises ont commencés à adapter leur système de comptabilité à leur besoin en information pour servir comme support pour le contrôle de gestion, surtout dans les entreprises de petite taille qui comptent essentiellement sur les informations tirées de la comptabilité générale pour gérer leur entreprise.

- Outils de prévision

Les résultats nous apprennent, que plus de la moitié des entreprises interrogées élaborent un budget prévisionnel d'exploitation, rédigent également un compte de résultat et un bilan prévisionnel. Ces entreprises travaillent le plus souvent avec des données historiques, un des dirigeants a énoncé que « *les prévisions sont basés sur les données de l'année précédente car il faut prendre en compte qu'on ne peut pas compter sur nos distributeurs, ils ne peuvent pas nous passer des commandes avec des chiffres exactes* ». Par suite, les chiffres réalisés l'année précédente constituent les chiffres budgétisés de l'année suivante. Quand l'entreprise égale les résultats de l'année précédente elle estime avoir réalisé une bonne performance. Les budgets sont plus utilisés, pour la fixation des prix, la prévision des ventes et moins pour décider des investissements. Les domaines sur lesquels les PME effectuent des prévisions concernent, principalement, l'activité : production, chiffre d'affaire, coût et marge ; le compte de résultat et le bilan. Aujourd'hui le budget commence à s'orienter vers le marketing qui intéresse de nouveau les entreprises. Les dirigeants affirment que dans le contexte actuel, l'image est un facteur clé de succès très important, qui était oublié auparavant, par conséquent un budget marketing est élaboré chaque année.

Concernant l'horizon et la fréquence des prévisions, on constate que les prévisions sont faites à court terme moins d'un an. Les prévisions à moyen terme et long terme sont inexistantes. Un des dirigeants nous a indiqué qu'un essai de prévision à long terme, dans un contexte d'incertitude, aboutit à un échec : « *On a essayé il y a quelques années de faire un budget sur cinq ans mais ça n'a pas marché, c'était un échec. La première année on a vu qu'on est très loin de nos prévisions* ». Les causes sont, principalement, l'incertitude et la non stabilité des marchés, « *on ne peut pas avoir une prévision de la demande exacte de nos clients surtout au moyen orient* ». De plus la concurrence est très élevée et il y a une « *over capacity* » sur le marché. Il y a beaucoup d'industrie pour un marché qui est restreint.

- Outils de suivi

Le tableau de bord est un outil qui commence à être répandu dans les entreprises libanaises. Face à la concurrence locale et internationale accrue et à l'incertitude des marchés il fournit rapidement les informations essentielles et permet de prendre les actions correctives au bon moment. Malgré ce fait, les entreprises interrogées le considèrent comme un simple outil d'analyse financière et moins comme un outil d'aide à la prise de décision. Nous remarquons que les indicateurs du tableau de bord sont minimes (moins de 10 indicateurs) et couvrent une dimension simplement financière. Les indicateurs les plus importants constituant le tableau de bord relèvent des indicateurs comptables : la croissance du chiffre d'affaire, la marge, le résultat d'exploitation, le montant des stocks le nombre d'employé par fonction, le suivi de la trésorerie, le fond de roulement et les coûts unitaires qui est considéré comme l'indicateur le plus important comme nous a souligné un des dirigeants interrogés « *Dans un contexte économique peu favorable, avec une concurrence accrue, avoir une meilleure vision sur les coûts est une priorité* ».

Une information présente dans un tableau de bord, pour avoir une signification, doit être comparée soit avec un objectif prévisionnel, soit avec un chiffre antérieur, soit avec une donnée de la concurrence. La comparaison dans le cas des entreprises étudiées se fait uniquement sur des données antérieures. Ces tableaux sont élaborés généralement sur une base mensuelle ou trimestrielle la majorité des dirigeants interrogés affirment que avec l'incertitude qui règne un tableau de bord mensuel est nécessaire pour faire les corrections au bon moment, « *Avant les comparaisons se faisait chaque année ou chaque deux ans aujourd'hui le Liban est un marché en perpétuel changement qui n'est pas stable, ce n'est pas un marché stagnant il est sujet à plusieurs facteurs qui perturbent l'économie. Le pays change beaucoup et rapidement, les comparaisons sont faites chaque mois ou chaque trois mois* » .

Le tableau de bord est très classique. Il est à orientation financière et destiné surtout au propriétaire dirigeant et préparé sous sa demande. Les informations dont disposent les PMI sont limitées et de nature presque exclusivement financière et sont utilisées pour guider les décisions opérationnelles et permettre des actions correctrices.

- Outils d'analyse

Les outils d'analyse permettent aux entreprises d'effectuer une analyse des écarts qui leur permet de comprendre pourquoi elles sont ou elles ne sont pas efficaces.

Concernant l'analyse de la demande les outils d'analyse sont inexistantes dans les entreprises interrogées. L'activité commerciale de ces entreprises est fondée sur les relations personnelles des dirigeants avec les clients et le plan de marketing est souvent inexistant. Cette situation commence à changer, un des dirigeants nous a révélé que l'importance donnée au marketing a été longtemps ignorée par les entreprises, mais celles-ci commencent à lui accorder une importance de plus en plus « *il faut investir sur l'image, auparavant on a pas dépensé suffisamment pour le marketing* ». A ce stade les entreprises ne possèdent pas les informations nécessaires pour pouvoir effectuer des analyses nécessaires sur le plan de la demande.

Pour l'analyse de l'offre toutes les entreprises interrogées effectuent un calcul de coûts. Actuellement, l'analyse des coûts est une priorité pour les PMI. Ce calcul sert principalement à fixer les prix et à calculer les marges. Les modalités de calcul des coûts et leur finalité seront analysées dans la partie suivante qui traite des systèmes de comptabilité analytique mis en place dans les PMI.

2.2.2 La comptabilité analytique et les pratiques de calcul de coût

L'introduction de la comptabilité analytique est récente dans les PME au Liban. Elle date d'une dizaine d'années et son établissement n'est pas encore définitif au sein du système comptable. Beaucoup d'améliorations et d'adaptations doivent être entamés pour rendre le système complet et définitif. Les dirigeants rencontrés ont assuré que leur système comptable avait besoin de beaucoup de modifications « *pour la comptabilité analytique notre système doit être plus développé et plus précis, par exemple dans l'affectation des charges la réalité n'est pas exactement ce qu'on fait actuellement* », mais la contrainte principale pour ce développement est humaine, c'est les personnes et leur culture. C'est un changement qui aura des répercussions sur l'entreprise toute entière. Il faut du temps pour habituer les gens dans l'entreprise aux nouveaux systèmes.

- La comptabilité analytique

Le système de comptabilité analytique dans les entreprises libanaises n'est pas formalisé, les méthodes mises en place sont liées principalement à la taille de l'entreprise et la complexité du système est liée à la formation de base du propriétaire dirigeant. Dans les entreprises interrogées, on remarque que celles qui ont un effectif inférieur à 50 personnes (cas numéro 3 et 4), la comptabilité analytique tire ses informations des fiches de production manuscrites, établies en fin de chaque journée de production. Un des dirigeants a déclaré qu'il consulte ces fiches et calcul un coût variable approximatif des produits fabriqués basés sur le coût de la matière première et de l'emballage. Ce travail extra-comptable est fait sur des feuilles manuscrites séparées en utilisant une calculatrice élémentaire et résume toute la comptabilité analytique.

Dans les entreprises qui ont une taille plus grande (cas numéro 1, 2, 5 et 6) le calcul du coût est plus élaboré. Les informations sont extraites de la comptabilité générale, des fiches de production, et des bons de travail remplis par les ouvriers. Les charges obtenues sont transmises sur des fichiers Excel pour les imputer aux produits considérés.

De même, l'élaboration de la comptabilité analytique est généralement une décision prise par le propriétaire dirigeant. D'après les résultats des entretiens on remarque que l'élaboration et la complexification du système de comptabilité est souvent fonction de la formation de base du propriétaire dirigeant. Comme en l'a déjà signalé, dans les entreprises où le dirigeant n'a aucune formation de gestion ou une formation universitaire, on remarque qu'il a plus recours aux informations informelles et surtout à son intuition, dans la prise des décisions.

Il apparaît que les pratiques en matière de comptabilité de gestion dans les PMI libanaises sont peu formalisées, peu complexes et orienter à court terme.

- Les méthodes de calcul de coût :

Les entretiens que nous avons réalisé auprès des dirigeants des PME apportent un éclairage sur les différentes pratiques de calcul de coût utilisées par ces entreprises et nous permet d'identifier les charges qui seront intégrées dans le calcul des coûts et à déterminer les étapes de leur insertion.

Une collecte d'information nécessaire est effectuée à chaque étapes permettant de déterminer les différentes charges imputables dans le calcul de coût.

Les charges directes : les seules charges directes par rapport au produit sont la matière première et les emballages utilisés. Par exemple les charges directes d'une bouteille de jus sont les kilos de fruits, la bouteille et le carton nécessaire pour la vente. Ces informations sont fournies par le chef d'atelier qui émet une fiche de production montrant les quantités de matières premières utilisées pour la fabrication de « x » unités du produit A par exemple.

Les charges indirectes : dans le secteur de l'agro-alimentaire, comme nous a indiqué les dirigeants, les ouvriers ne travaillent pas essentiellement sur une ligne de production, ils peuvent s'occuper de deux produits à la fois et même quitter leur poste pour renforcer une autre activité en retard. Dans ce cas la main d'œuvre est considérée comme une charge indirecte. Elle est imputée aux produits par le biais d'une unité d'œuvre spécifique à chaque entreprise.

Les autres charges incorporables: toutes les charges présentent dans la comptabilité générale et non encore citée seront prise en compte de la façon suivante : si ces charges sont au service de la production, elles prennent le nom de « charges indirectes de production », et concernent tous les frais au niveau de l'usine. Ce bloc comprend les charges suivantes : amortissement des machines, frais divers de production, (gestion du matériel de production, nettoyage de

l'usine...), l'électricité consommée durant la production, le loyer et l'assurance de l'usine. Ils seront imputés au coûts des produits. L'unité d'œuvre utilisée est l'heure de main d'œuvre. Toutes les autres charges appelées « charges hors production » comme l'administration, la distribution, les frais financiers, les frais du département marketing, l'électricité au niveau des bureaux administratifs, etc. seront déduits de la somme des marges des produits considérés. Le système d'imputation des charges n'est pas uniforme à toutes les entreprises. Il dépend de l'organigramme de chacune.

On constate que les PMI interrogées utilisent une seule méthode de calcul de coût : la méthode du coût directe. Cette méthode correspond au « *direct costing évolué* » des Anglo-saxon (Gervais, 1994). Elle permet en retranchant du prix de vente le coût de la matière première et d'emballage, unique charge variable directe considérée au niveau des petites entreprises de déterminer ainsi une marge brut par produit. Toutes les charges indirectes présentes dans le compte de résultat sont les charges de structure de la période et donc déduites du total des marges brutes pour obtenir le résultat net. Les directeurs des entreprises préfèrent donc baser leur comptabilité de gestion sur la méthode de calcul du coût direct. Cette méthode permet d'éviter des travaux de répartition longs et souvent subjectifs. Elle simplifie et clarifie le calcul des coûts tout en mettant en évidence les produits les plus rentables. Cette méthode permet d'envisager l'élimination d'un produit dont la marge serait trop faible. Mais ce qui est étonnant est que cette méthode n'est pas toujours liée à la prise de décision d'abandonner un produit, de le remplacer ou de le sous traiter. Dans les entreprises interrogées, l'abandon d'un produit reste le dernier issue à considérer au point qu'un produit ne couvrant pas ses charges, se conserve pour ne pas briser la gamme. La seule condition est d'assurer leur couverture par d'autres produits plus rentables. Abandonner un produit ou le remplacer est donc une décision de marketing et à un facteur affectif et traditionnel. Un des dirigeants nous a révélé « *Je sais que se produit n'est pas rentable mais je ne peux pas l'abandonner tant qu'il y a des clients qui le demande* ».

La méthode de calcul de coût de production n'a pas de vocation d'apporter une aide à la gestion ou à la prise de décision mais correspond plutôt à un mode mensuel d'évaluation. Dans la plus part des cas le calcul de coût se fait lorsque le dirigeant estime que c'est nécessaire.

Concernant les autres méthodes de calcul de coûts : Le coût marginal n'est pas utilisé par les entreprises qu'on a interrogé même dans celles qui présentent une comptabilité analytique développée.

De même, la méthode de coût complet n'est pas utilisée, bien qu'elle permet de déterminer un résultat global par produit. En effet, le prix de vente est une donnée du marché dans laquelle les coûts doivent s'intégrer. Le prix de vente est une donnée indépendante des coûts ce qui rend le calcul d'un coût complet sans trop de nécessité. En ce qui concerne l'élaboration des coûts standards c'est un objectif à atteindre à court terme. Toutes les entreprises ressentent les inconvénients de l'absence de normes comme outil d'obtention des informations. Un des dirigeants nous a signalé l'importance primordiale de l'élaboration d'un standard surtout dans les entreprises de production. Le coût standard utilisé actuellement correspond aux coûts des périodes précédentes, corrigé autant que possible des coûts d'inefficience jugés inadmissibles et actualisés pour tenir compte de l'évaluation prévisible des prix. Ce coût standard n'est pas élaboré à tous les niveaux ni à toutes les lignes de production. Cette méthode a été de nouveau mise en œuvre par les entreprises et reste encore en phase d'essai.

Les méthodes de calcul des coûts sont adaptées au système d'information de l'entreprise. Les petites entreprises se basent essentiellement sur leur expérience pour la gestion et se réfèrent à quelques calculs indispensables : la comptabilité analytique est une philosophie ignorée. Les entreprises de plus grande taille utilisent les méthodes traditionnelles de calcul de coût et ont recours principalement à la méthode du *direct costing*. La comptabilité analytique est plus développée dans ces entreprises mais elle doit être améliorée et adaptée aux besoins spécifiques de chaque entreprise.

2.2.3 Synthèse des résultats

Les principaux traits de la pratique du contrôle de gestion dans les PMI libanaises identifiés dans la phase exploratoire de cette recherche sont les suivants :

- 1) Le contrôle de gestion utilisé dans les PME se réduit à la mise en œuvre des outils de contrôle de gestion sans aucune vision stratégique ou managériale ;
- 2) Le contrôle de gestion dans les PME n'est pas utilisé dans sa dimension système d'information, mais plutôt dans le sens de régulation des comportements et de supervision ;
- 3) Les PME développent des mécanismes de contrôle qui se rapprochent du contrôle intuitif où le contrôle informel est favorisé ;
- 4) Les pratiques de contrôle de gestion dans les PME sont hétérogènes, il n'y a pas un modèle universel à appliquer. Les facteurs importants à prendre en considération sont la taille, la structure de l'entreprise et la culture de son propriétaire-dirigeant.

A partir de ces résultats peut être généré un corps d'hypothèses qui seront testées sur une plus grande échelle dans le contexte du Liban et dans des industries différentes

Conclusion

Les résultats de la présente recherche nous permettent de conclure globalement, que la fonction de contrôle de gestion dans les PME est une fonction invisible. Elle est assurée généralement par le comptable et par le propriétaire dirigeant lui-même. De même, ce travail de recherche, ayant pour objectif l'identification et la compréhension des systèmes de contrôle de gestion des PME dans le cadre du Liban, nous a permis de recenser les différents outils de contrôle ainsi que les différentes pratiques de calcul de coût utilisées dans les PME/PMI. Lors de nos entretiens nous avons noté que le contrôle de gestion dans les PME se réduit à une série d'outils simples et peu complexes (budget à court terme, tableau de bord) qui permettent de savoir où se situe l'entreprise, mais ne donne aucun projet à l'organisation.

Sur le plan pratique, l'amélioration de la situation des entreprises industrielles au Liban après des années de forte dégradation pendant lesquelles la gestion de l'urgence a souvent constitué

l'objectif premier, dépend aujourd'hui d'une bonne gestion de ces entreprises, d'un système de contrôle qui lui sont adaptés pour connaître, prévoir et agir. Il faut améliorer la productivité, assurer l'allocation optimale des ressources, ajuster les coûts de production, établir des standards et enfin fournir les outils nécessaires pour aider à la prise de décision.

Ces résultats doivent être appréciés en tenant compte de certaines limites. Une des limites provient principalement de la culture des libanais et leur réticence à donner les informations ou la documentation nécessaire, de plus, le management dans les entreprises familiales au Liban se penche principalement vers l'informel, d'où la difficulté d'utiliser le collecte de données secondaires et de procéder à une triangulation pour avoir une meilleure validité des résultats obtenus.

Concernant le choix de l'échantillon on peut signaler une limite principale liée à la taille de l'échantillon étudié (6 entreprises), Elle est due au manque de temps et à la difficulté de prendre contact avec les entreprises, mais ceci n'est pas en complète contradiction avec notre démarche qualitative qui admet les échantillons de petite taille.

Notre recours à la méthode d'entretien pour le collecte des données, présente une limite concernant la personne interrogée : les propos ont été recueillis, uniquement, auprès des dirigeants, ce qui nous donne qu'un seul point de vue. Avoir recours à plusieurs entretiens avec différentes personnes dans une même entreprise permet de renforcer la fiabilité de nos résultats. Finalement, toute recherche qualitative pose le problème de la généralisation. Cette limite nous empêche de prétendre à la généralisation de nos résultats, mais là, nous ne sommes pas en contradiction avec notre choix méthodologique qui inscrit ce travail dans une démarche abductive et non inductive. En effet, dans cette étude exploratoire, nous n'avons pas d'autre ambition que l'apport d'un éclairage spécifique, d'identification et de compréhension.

Compte tenu notamment des limites précédentes, la présente étude ouvre la voie à des recherches ultérieures. Une première perspective d'évolution de cette recherche est de partir des hypothèses émises, pour réaliser une étude (hypothético-déductive) à plus grande échelle. Au niveau de ce travail, nous nous sommes limités à la diffusion des outils de contrôle de gestion dans les PME/PMI, d'autres recherches devront se pencher sur leur utilisation à titre d'information. Il serait intéressant d'étudier l'utilisation pratique actuelle des systèmes de contrôle par les différents acteurs de l'entreprise.

De plus une étude comparative entre le système de contrôle de gestion mis en place dans les entreprises familiales libanaises et ceux des PME filiales d'une entreprises étrangère serait intéressante dans la mesure où elle nous permet de mieux comprendre l'adaptation de la fonction de contrôle de gestion au contexte libanais et à la culture libanaise qui ont, certainement, une influence sur le système de contrôle de gestion adopté.

Références bibliographiques

- Bajan-Banaszak G. (1993), « L'expert-comptable et le conseil en gestion », Revue Française de Comptabilité, n° 249, octobre, pp. 95-101.
- Bescos P.L. (1991), « Les tableaux de gestion CNC : Un outil de diagnostic pour les PME ? », Revue Française de Comptabilité, n°226, Septembre, pp.42-46
- Bouquin H. (1998), *Le contrôle de gestion*, Presses Universitaires de France, 4ème édition, Paris.

- Bouquin H. (1994), *Les fondements du contrôle de gestion*, QSJ, PUF, n°2892, Paris
- Chapellier Ph. (1997), « Profils de dirigeants et données comptables de gestion », *Revue Internationale PME*, vol. 10, n° 1, pp. 9-41.
- Chadefaux M., Dannon O. Et Langevin P. (1991), « Les prévisions dans les PME », *Revue Française de Comptabilité*, Décembre, pp.79-84
- Coupal M. (1994), « les PME, copie conforme de son fondateur », *Revue Organisation*, Vol 3, No 1
- Duchéneaut Bertrand (1997), « Le profil du dirigeant de moyenne entreprise », *Revue Française de Gestion*, novembre-décembre, pp. 95-110.
- Fallery, B. (1983), « Un système d'information pour les PME », *Revue Française de Gestion*, novembre-décembre, pp. 70-76.
- Fernandez V., Picory C., Rowe F. (1996), « Outils de gestion et espaces concurrentiels des PME », *Revue internationale des PME*, vol. 9, no 1, pp. 79-102.
- Fernandez V., Picory C., Rowe F. (1994) , « Diversité, cohérence et pertinence des outils de gestion dans les PME », *Compte rendu du séminaire ECOSIP du 23 Sept*, 23 p.
- Fournier C. (1995), *Techniques de gestion de la PME*, Les Éditions d'Organisation, Paris.
- GROUPE de RECHERCHE en ECONOMIE et GESTION des PME (G.R..E.P.M.E.), (1994), *Les PME Bilan et perspectives*, sous la direction de P.A. Julien, Economica, Presse Inter Universitaire.
- Gervais M., (1991), *Contrôle de gestion et planification de l'entreprise*, Economica, Paris.
- Gervais M., (1994), *Contrôle de gestion*, Economica, Paris.
- Julien P.A., et Marshesnay M. (1988), *La petite entreprise*, Vuibert, Paris.
- Julien P.A., et Marshesnay M. (1996), *l'entreprenariat*, gestion Poche, Economica, Paris.
- Kalika M. (1987), *Structures d'entreprises*, Economica, Paris.
- Lavigne B. (1999), « Contribution à l'étude de la genèse des états financiers des PME », *Thèse de Sciences de Gestion - Université Paris IX – Dauphine*.
- Lavigne B. (2002), « Contribution à l'étude de la genèse des systèmes d'information comptable des PME : une approche empirique », *Actes du XXIIIème Congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Toulouse.
- Lauzel P., Teller R. (1992), *contrôle de gestion et budgets*, Sirey
- Lefebvre E. (1991), « profil distinctif des dirigeants de PME innovatrices », *Revue Internationale PME*, Vol 4, No3, pp. 7-26
- Maeder R. (1991), « De nouvelles missions pour le contrôle », *Revue Française de Gestion*, janvier-février, pp.58-59
- McMahan, G.P. et S. Holmes (1991), « Small Business financial management practices in North America: A literature review », *Journal of small business Management*, avril, pp.19-29.
- Mintzberg, H. (1976) «Planning on the left and managing on the right », *Harvard Business Review*, juillet-aout, pp. 49-58.
- Mintzberg H. (1982), *Structure et dynamique des organisations*, Les Editions d'Organisation, Paris.
- Moisdon J.C. (1997), *Du Mode d'Existence des Outils de Gestion*, Seli Arslan, Paris,

- Nobre T. (2001), « Le contrôleur de gestion de la PME », Comptabilité – Contrôle – Audit, Vol. 7, Mars, pp. 129-146.
- Nobre T. (2001), « Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME », Finance Contrôle Stratégie, Vol. 4, n° 2, Juin, pp. 119-148.
- Thiétart R.A. et coll. (2003), Méthodes de recherche en management, Dunod, Paris.
- Torrès O. (1997), « Pour une approche contingente de la spécificité de la PME », Revue Internationale PME, Vol 10, n°2, pp. 9-43
- Van Caillie D. (2002), « Enquête sur les pratiques et les besoins en matière de contrôle de gestion dans les PME wallonnes », Cahier de Recherche, Collection du Département de Gestion de l'Université de Liège.

| Caractéristiques | Table 1 - Les caractéristiques générales des entreprises analysées dans le cadre de notre étude | | | | | |
|---|---|--|--|--|--|--|
| | Cas n° 1 | Cas n° 2 | Cas n° 3 | Cas n° 4 | Cas n° 5 | Cas n° 6 |
| <i>Activité principale</i> | Production de vin | Production de café | Fabrication de produits laitiers | Production de Jus de fruits | Production de conserves alimentaires | Production de conserves alimentaires |
| <i>Taille (effectifs)</i> | 65 salariés | 96 salariés | 40 salariés | 35 salariés | 55 salariés | 85 salariés |
| <i>Définition du capital</i> | 2 personne dont le dirigeant | Le dirigeant et sa famille | Le dirigeant (95%) et sa famille (5%) | Le dirigeant et sa famille | 2 personnes dont le dirigeants | 3 personnes dont le dirigeant |
| <i>Forme Juridique</i> | Société anonyme | Société anonyme | Société anonyme | Société anonyme | Société anonyme | Société anonyme |
| <i>Date de création</i> | 1979 | 1957 | 1975 | 1976 | 1960 | 1978 |
| <i>Nombre de produits</i> | 12 produits | 30 produits | 20 produits | 10 produits | 40 produits | 60 produits |
| <i>Ligne de production</i> | 1 | 3 | 2 | 2 | 4 | 5 |
| <i>Chiffre d'affaire (en M\$)</i> | NA | NA | 4,8 | 3,5 | 10 | 15 |
| <i>Situation générale</i> | NA | NA | Chiffre d'affaire en détérioration | Chiffre d'affaire stagnant | Chiffre d'affaire en croissance | Chiffre d'affaire en croissance de 5% par an |
| <i>Formation du dirigeant</i> | NA | Financier | NA | NA | Gestionnaire | Economiste |
| <i>Objectif du dirigeant</i> | Stabilité | Croissance | Survivre | Stabilité | Croissance | Croissance |
| <i>Présence d'un service de contrôle de gestion</i> | Contrôle de gestion réalisé par le service comptable | Contrôle de gestion réalisé par le service comptable | Contrôle de gestion réalisé par le service comptable | Contrôle de gestion réalisé par le service comptable | Contrôle de gestion réalisé par le service comptable | Contrôle de gestion réalisé par le service comptable |

Table 2 - Les spécificités de contrôle de gestion dans les entreprises analysées

| | | | | | | |
|--------------------------------------|--|--|--|--|--|--|
| <i>Outils de contrôle de gestion</i> | - Comptabilité générale - Comptabilité analytique - Prévision - Tableau de bord | - Comptabilité analytique - Tableau de bord - Budget par fonction, | - Comptabilité générale - Comptabilité analytique non informatisée - Intuition | - Comptabilité analytique non informatisée - Comptabilité générale - Tableau de bord | - Comptabilité analytique - Tableau de bord - Budget mensuel | - Comptabilité analytique - Budget trimestriel - Tableau de bord |
| <i>Fréquence d'édition</i> | Mensuelle | Mensuelle | Selon le besoin | Selon le besoin | Mensuelle | Trimestrielle |
| <i>Informatisation</i> | Oui, tableur Excel | Oui, tableur Excel | Non | non | Oui, tableur Excel | Oui, tableur Excel |
| <i>Comptabilité analytique</i> | Récente | Récente | Non encore développée | Non encore développée | Développée | Développée |
| <i>Calcul de coût</i> | Direct costing | Direct costing | Direct costing | Direct costing | Direct costing | Direct costing |

