

Influence des facteurs de contingence sur l'utilisation des outils de contrôle de gestion dans les PME en Côte d'Ivoire

Influence of contingency factors on the use of management control tools in SMEs in Côte d'Ivoire

Mamadou SYLLA

*Laboratoire des Sciences des Organisations
 UFR des Sciences Economiques et de Gestion
 Université Félix Houphouët Boigny, Côte d'Ivoire*

Ousmane Aboubakar TOURE

*Laboratoire de Recherche en Economie et en Gestion
 UFR des Sciences Economiques et de Gestion
 Université Jean Lorougnon Guédé, Côte d'Ivoire*

Issa COULIBALY

*Laboratoire des Sciences des Organisations
 UFR des Sciences Economiques et de Gestion
 Université Félix Houphouët Boigny, Côte d'Ivoire*

Adresse de correspondance :	Laboratoire de Recherche en Economie et Gestion (LAREG). B.P. 150 Daloa, Côte d'Ivoire Tél. : +2250707629542
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude et ils sont responsables de tout plagiat dans cet article.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	SYLLA, M., TOURE, O. A., & COULIBALY, I. (2025). Influence des facteurs de contingence sur l'utilisation des outils de contrôle de gestion dans les PME en Côte d'Ivoire. <i>International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics</i> , 6(12), 595–615. https://doi.org/10.5281/zenodo.17803297
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics - IJAFAME

ISSN: 2658-8455

Volume 6, Issue 12 (2025)

Influence des facteurs de contingence sur l'utilisation des outils de contrôle de gestion dans les PME en Côte d'Ivoire

Résumé :

L'objectif principal poursuivi dans cette étude est d'analyser l'influence des facteurs de contingence sur l'utilisation des outils de contrôle de gestion dans les Petites et Moyenne Entreprises du district d'Abidjan. Pour mener à bien cette étude, un échantillon de 52 dirigeants de PME obtenu par convenance est utilisé. L'étude utilise une approche quantitative axée sur une démarche hypothético-déductive et fait usage des tests de corrélation de Pearson, de corrélation de Khi deux et, du Phi de Cramer. Les résultats suivants sont obtenus au terme des estimations : la taille de l'organisation, le type de formation du dirigeant, le niveau de formation du dirigeant influencent positivement l'utilisation des outils du contrôle de gestion dans les petites entreprises du district d'Abidjan ; tandis que l'âge de l'organisation influence négativement l'utilisation des outils de contrôle de gestion. Cette recherche adopte une approche purement quantitative avec une posture positive basée sur une démarche hypothético-déductive.

En effet, nous avons adressé un questionnaire à 52 dirigeants de PME dans le district d'Abidjan par la méthode de convenance plus précisément par choix raisonné. L'enquête a été menée sur exactement sur 27 jours. Le questionnaire administré couvre le champ de cette recherche. Les données recueillies ont été traitées avec les logiciels SPSS et EPIDATA. Avec pour fondement la théorie de contingence, cette recherche a abouti aux résultats suivants : la taille de l'organisation, le type de formation du dirigeant, le niveau de formation du dirigeant influencent positivement l'utilisation des outils du contrôle de gestion dans les petites entreprises du district d'Abidjan ; tandis que l'âge de l'organisation influence négativement l'utilisation des outils de contrôle de gestion.

Mots clés : Contingence, Facteurs Structurels, Facteurs subjectifs, Outils de Contrôle de Gestion

JEL Classification : M41

Type du papier : Recherche empirique

Abstract:

The main objective of this study is to analyze the influence of contingency factors on the use of management control tools in Small and Medium-sized Enterprises (SMEs) in the district of Abidjan. To conduct this research, a convenience sample of 52 SME managers was used. The study relies on a quantitative approach grounded in a hypothetico-deductive methodology and employs Pearson correlation tests, Chi-square correlations, and Cramer's V. The following results were obtained: organizational size, the manager's type of training, and the manager's level of education positively influence the use of management control tools in small enterprises in the district of Abidjan, whereas organizational age negatively influences their use.

This research adopts a strictly quantitative approach with a positivist stance based on a hypothetico-deductive method. A questionnaire was administered to 52 SME managers in the district of Abidjan using a convenience sampling technique, specifically purposive sampling. The survey was conducted over a period of 27 days. The questionnaire covered the full scope of this research. Data collected were processed using SPSS and EPIDATA software. Anchored in contingency theory, the study confirms that organizational size, the manager's type of training, and the manager's educational level positively influence the use of management control tools in small enterprises in the district of Abidjan, while organizational age exerts a negative influence on their use.

Keywords: Contingency, Structural Factors, Subjective factors, Management control tool

Classification JEL : M41

Paper type: Empirical Research

1. Introduction

La constitution d'une entreprise répond toujours à des objectifs (soit social, soit lucratif, etc..). Ces objectifs restent intimement liés à l'aboutissement des moyens et des actions mis en œuvre par les managers. Dans un premier temps, l'entreprise fonctionne comme elle peut, avec comme objectifs de générer du profit, d'améliorer sa performance et d'être compétitives, condition nécessaire à sa pérennité. Toute entreprise qu'elle soit privée ou publique vise à atteindre ces objectifs. Pour qu'il puisse réaliser ses objectifs, chaque dirigeant est appelé à mettre à la disposition de l'entreprise tous les moyens ou ressources dont cette dernière aura besoin ; il s'agit des moyens humains, matériels et financiers. Après avoir réuni toutes les ressources de base, les résultats peuvent être perçus dans l'un des trois cas ci-dessous :

- Premièrement, l'entreprise ne parvient pas à atteindre les objectifs qui lui sont assignés ;
- Deuxièmement, l'entreprise parvient à atteindre les objectifs qui lui sont assignés, mais avec l'utilisation non adéquate des ressources (Plus de moyens), c'est-à-dire avec gaspillage de ses ressources ;
- Troisièmement, l'entreprise atteint les objectifs qui lui sont assignés avec l'économie possible des ressources (utilisation de moins de ressources).

Il va de soi que, c'est ce dernier résultat qui intéresse tout responsable d'entreprise. Cependant, gérer une organisation et parvenir à atteindre tous ces objectifs avec l'économie des ressources surtout dans un environnement en perpétuel changement n'est pas une chose facile (Olfa, 2006). Cela exige une maîtrise des activités de son entreprise et aussi une bonne planification de ses activités. Or, on ne peut planifier que ce qui est organisé et vérifiable. Parmi les différents systèmes mis en place par les dirigeants et propriétaires d'entreprise pour mieux planifier et organiser leur structure, le contrôle de gestion apparaît comme une des disciplines de gestion la plus adéquate dans le processus de planification des activités de l'entreprise. Depuis ses origines dans les années 1920 (Bouquin 1994), le contrôle de gestion est une clé du gouvernement des entreprises et de bien d'autres organisations. « Outils de contrôle et de pilotage, budgets, tableaux de bord, méthodes par activités, modes d'utilisation, contingence, pratiques sociales, sont autant de thèmes abordés dans le domaine du contrôle de gestion et qui témoignent à la fois de la largeur et de la richesse de cette discipline. » (Fabienne et al, 2008)

En Côte d'Ivoire, les PME constituent de véritables acteurs du développement économique en raison de leur poids dans la création d'emplois, de production de biens et services. Ainsi, les PME occupent une place prépondérante dans l'économie ivoirienne à travers une nette participation au PIB, et à la réduction du taux de chômage. Améliorer la gestion des PME en Côte d'Ivoire permettrait donc de booster l'économie ivoirienne.

Malgré ce rôle fondamental que jouent les PME dans le dynamisme économique en Afrique, et particulièrement en Côte d'Ivoire, on constate, que plus de la moitié mettent la clé sous la porte à leurs états embryonnaires ou après moins de cinq ans d'activité. Anassé (2013) montre par exemple que sur dix PME créées en Côte d'Ivoire, six disparaissent au bout de trois ans et huit au bout de cinq ans. D'autres qui essayent de subsister connaissent de nombreux obstacles qui empêchent directement ou indirectement l'atteinte de leurs objectifs. Au cours de notre recherche, des études diverses ont noté par la passe l'échec des techniques de modèles de gestion dans les entreprises africaines pour des causes variées (Lamine, 1991). Plusieurs auteurs (Colot et Michel, 1996 ; Ngongang, 2006) affirment que ces difficultés et faillites que connaissent ces PME, sont dues à des problèmes de gestion notamment, à une carence au niveau des outils de gestion utilisés dans ces entreprises.

Par ailleurs, plusieurs études (Azon et al, 2010 ; Roland Condor, 2012) révèlent l'impact des facteurs de contingence sur la mise en place des dispositifs des outils de contrôle de gestion dans les PME. En effet, les résultats de leurs travaux permettent de mettre en évidence un certain nombre de facteurs contingents forts et relativement indépendants les uns des autres, explicatifs

des pratiques de gestion (Sponem, 2002 ; Van Caille, 2003 ; Bouka, 2009). Certaines études (Lavigne, 2002 ; Ngongang, 2006) mettent en évidence les caractéristiques du propriétaire des PME (l'âge, la formation, le type de formation, l'expérience, le but suivi, etc.), d'autres études (Ngongang, 2006) révèlent les caractéristiques structurelles des PME (la taille, l'âge, la structure de propriété, le secteur d'activité, etc.).

Notre étude vise à découvrir le lien qui pourrait exister entre les facteurs de contingence et l'utilisation des outils de contrôle de gestion au sein des PME, et précisément au sein des Petites Entreprises du district d'Abidjan.

Dès lors la principale question que nous posons et qui guidera cette recherche est la suivante : Quelle est l'influence des facteurs de contingence sur l'utilisation des outils de contrôle de gestion ?

Notre étude vise à apporter des réponses appropriées aux interrogations ci-dessus mentionnées. Dans le cadre de la réalisation de notre étude, l'objectif principal poursuivi est d'appréhender les facteurs de contingence qui influencent l'utilisation des outils de contrôle de gestion dans les petites entreprises du district d'Abidjan.

Dans la première séquence, nous effectuons une revue de la littérature pour définir les concepts clés et pour analyser les différentes théories et études empiriques qui servent de soubassement à notre travail de recherche. Dans la seconde séquence, nous présentons les données et la méthodologie adoptée avant d'achever cette recherche par la discussion des résultats dans une troisième séquence.

2. Revue conceptuelle et théorique

2.1. Revue conceptuelle

- **Facteurs de contingence**

Les facteurs de contingences sont des éléments internes ou externes à l'entreprise susceptibles d'influencer de manière déterminante sa structure. Les facteurs de contingence sont des caractéristiques évolutives qui influencent les décisions et les actions des entreprises contribuant ainsi favorablement ou défavorablement la croissance de celles-ci (Torres, 1997 ; Hamadou, 2009). Selon la littérature (Ngongang, 2006), les facteurs de contingence peuvent être subdivisés en deux grands types : les facteurs de contingence structurelle et les facteurs de contingence Comportementale.

- **Les facteurs de contingence structurelle**

Les facteurs de contingence structurelle sont des facteurs ou paramètres influençant l'organisation, selon la théorie de la contingence structurelle qualifiée d'objectiviste, il existe un lien déterminant entre la structure des organisations et les traits qui caractérisent les situations dans lesquelles elles opèrent (Ngongang, 2006). Selon la littérature en vigueur, plusieurs facteurs influencent les systèmes de contrôle de gestion. Mais les plus pertinents sont : l'âge, la taille, la technologie, l'environnement, la stratégie et la structure de propriété (Chappelier, 1997 ; Ngongang, 2006 ; Sponem, 2002. ; Nobre, 2001).

- **Les facteurs de contingence comportementale**

Selon la théorie subjectiviste, les caractéristiques comportementales propres à chacun des acteurs sont susceptibles d'influencer la structure et le fonctionnement des entreprises. Chappelier (1997) montre des associations entre les pratiques comptables et les déterminants comportementaux suivants : la formation et les buts du dirigeant, la mission et la formation du comptable interne, l'implication du comptable externe, l'expérience du dirigeant, l'âge et le type de formation. Par ailleurs, l'on note un nombre de facteurs de contingence comportementale

comme le type de formation, l'expérience, l'âge du dirigeant, et le niveau d'étude du dirigeant qui influent sur les pratiques de gestion (Ngongang, 2006).

- **Approches définitionnelles du contrôle de gestion**

Plusieurs travaux traitent le contrôle de gestion en entreprise. Leur contribution pour les sciences de gestion demeure à la fois quantitative et qualitative du fait que la signification et le rôle du contrôle de gestion soient plutôt clairs dans les esprits des dirigeants des grandes sociétés. Selon Anthony (1965) « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation ». Cette définition fait allusion au fait que le contrôle de gestion est un service qui permet aux dirigeants de chaque entreprise de trouver une assurance ferme sur l'utilisation des ressources dont cette dernière était dotée ; et cette assurance conduit à l'atteinte des objectifs, et aussi, de les atteindre aux moindres coûts, le contrôle de gestion est en quelque sorte une fonction qui constitue un support de pilotage économique d'une entreprise.

En 1988, Anthony définit le contrôle de gestion (CG) comme étant un processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation afin d'appliquer les stratégies. Ce qui suppose l'existence des objectifs préalables que le manager est chargé de réaliser à travers l'action d'autres individus ; tout en s'assurant de la mise en œuvre de stratégies définies et l'utilisation de ressources de manière efficace et efficiente.

Selon Bouquin (1994) : « On conviendra d'appeler contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes ». Selon lui les managers qui sont chargés de définir la stratégie ont besoin de dispositifs et de processus pour s'assurer que l'action quotidienne des individus est cohérente avec la stratégie. Donc le contrôle de gestion est un régulateur des comportements.

La définition que nous retenons dans le cadre de notre étude est celle de Azar (2005). Pour Azar le contrôle de gestion d'une entreprise consiste à ({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 clés : prévoir, se préparer pour maîtriser et s'adapter. Ce 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.

- **Les Outils de contrôle de gestion**

Selon le dictionnaire le Grand Robert', un outil est un objet fabriqué, conçu pour agir sur une matière, pour exécuter un travail. Un outil en contrôle de gestion n'est pas une règle dans la mesure où une règle peut être informelle, ou 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 (1996), à travers une étude, 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 : la comptabilité générale, le budget, les plans prévisionnels des ventes et le plan prévisionnel de production, le tableau de bord, l'analyse des écarts, la comptabilité analytique, contrôle budgétaire, les ratios, le chiffre d'affaires, le nombre de commandes, les délais fournisseurs, les stocks de matières premières, les coûts unitaires de fabrication et les écarts sur prévision des quantités (Azar, 2005).

Tableau 1 : Regroupement des outils de contrôle de gestion en catégories

Catégories d'outils de contrôle de gestion	Outils recensés	Auteurs
Outils de suivi	- Comptabilité Générale - Tableaux de bord - Chiffre d'affaires - Nombre de commandes - Délais fournisseurs - Stocks de matières premières	Valerie Fernandez, Christian Picory et Frantz Rowe (1994; 1996) Jihane Abi AZAR (2005)
Outils de prévision	Budget Plans Contrôle budgétaire	Valérie Fernandez, Christian Picory et Frantz Rowe (1994; 1996) Jihane Abi AZAR (2005)
Outils d'analyse	Analyse des écarts Comptabilité analytique Coûts unitaires de fabrication, Ecart sur prévision des quantités	Valerie Fernandez, Christian Picory et Frantz Rowe (1994; 1996) Jihane Abi AZAR (2005)

Source : Inspire de Azar (2005)

• Approches définitionnelles du contrôle de gestion

Il n'existe pas de définition universelle reconnue des PME. Plusieurs paramètres sont utilisés afin de définir les PME : le nombre de personnes employées, la quantité de capital investi, le montant du chiffre d'affaires ou la nature de l'entreprise, etc...

Selon Julien (1990) les petites et moyennes entreprises sont avant tout des entreprises juridiquement, sinon financièrement indépendantes, opérant dans des secteurs primaires, manufacturiers ou des services, et dont les fonctions de responsabilités incombent le plus souvent à une personne en général seule propriétaire du capital.

Les caractéristiques des PME reflètent donc les dimensions économiques, mais aussi sociales et culturelles d'un pays. Il n'est donc pas surprenant d'observer que les définitions des PME et les pratiques observées varient dans le temps et selon l'espace géographique considéré. C'est ainsi que certains pays n'établissent pas de distinction entre les définitions juridiques et statistiques ; c'est le cas notamment du Canada, mais aussi celui de la Grèce, du Portugal, du Mexique et de la République Slovaque. Dans ce cas, la définition peut être fondée sur un seuil de revenu, comme au Canada, sur l'effectif comme au Royaume-Uni, en République slovaque ou au Mexique ou sur un croisement de deux critères, l'effectif et le chiffre d'affaires particulièrement, comme au Portugal (Levratto 2006).

La plupart des pays de l'Union Européenne (UE) ont en revanche retenu la distinction entre définition juridique et définition statistique. Si le principal critère de définition à des fins statistiques demeure le nombre de salariés, la définition juridique, fondée sur la recommandation 2003/361/CE d'UE, prend en compte l'effectif, le chiffre d'affaires annuel, le total de bilan ainsi que le degré d'autonomie comme le montre le tableau ci-dessous :

chiffre d'affaires hors taxes, supérieur à trente millions de francs et inférieur ou égal à cent cinquante millions de francs CFA.

En Côte d'Ivoire, depuis le décret N°2012-05 du 11 janvier 2012, portant définition des petites et moyennes entreprises, les PME peuvent être définies comme des entreprises qui emploient en permanence moins de deux cents (200) personnes et qui réalisent un chiffre d'affaires (CA) annuel hors taxes (HT) inférieur ou égal à un milliard de francs CFA. Au sens du présent décret, la notion de PME concerne toutes les activités économiques légalement constituées, tenant une comptabilité régulière, et relevant des secteurs primaires, secondaires et tertiaires. Selon le ministère de l'Industrie et de la promotion du secteur privé, les PME / PMI sont classées relativement à leur secteur d'activité dans les catégories suivantes ; industrie manufacturière,

commerce de gros, commerces de détail et services. Les PME en Côte D'Ivoire comprennent donc les micro-entreprises, les Petites Entreprises et les Moyennes Entreprises.

2.2. Revue théorique

• La Théorie de contingence structurelle

Cette théorie, qualifiée d'objectiviste, stipule qu'il existe un lien déterminé entre la structure des organisations et les traits qui caractérisent les situations dans lesquelles elles opèrent. En effet, l'environnement peut être incertain, instable ou complexe. Lawrence et Lorsch (1967), insistent sur l'influence déterminante de l'environnement de l'entreprise, sur sa structure et montrent que l'élargissement des marchés conduit les entreprises à mettre en place des structures divisionnelles ou matricielles pour adapter leurs produits aux spécificités de ces nouveaux marchés. Pour Mintzberg (1990), les facteurs qui influencent le plus les systèmes de gestion sont : l'âge, la taille, la technologie, l'environnement, la culture et les relations de pouvoir. Selon Chapellier (1994), en contexte de PME, les facteurs de contingence structurelle peuvent être réduits à quelques caractéristiques fondamentales qui renvoient aux concepts de complexité et d'incertitude. D'ailleurs, il retient comme facteurs de contingence structurelle : la taille, l'âge de l'entreprise, le degré d'informatisation de la gestion et la nature de l'activité.

L'approche de la contingence structurelle est riche d'enseignements, mais certains auteurs (Chapellier, 1997; Lavigne, 2002) pensent que les facteurs de contingence structurelle sont insuffisants pour expliquer l'environnement, PME, et qu'il convient d'élargir l'approche contingente en intégrant dans l'analyse des facteurs d'ordre comportemental relatif au profil des acteurs, principalement ceux du dirigeant, car elle ignore l'autonomie du construit humain.

• Théorie de contingence subjective

La théorie de contingence comportementale ou subjectiviste prône l'idée selon laquelle les caractéristiques propres à chacun des acteurs sont susceptibles d'influencer la structure et le fonctionnement des entreprises (Lefebvre, 1991). Ceux-ci tournent le plus souvent autour de l'acteur central des PME : le dirigeant. L'ensemble de la littérature s'accorde en effet pour souligner que le profil du dirigeant joue un rôle très particulier qui fait la spécificité de ce type d'organisation (Ngongang, 2006). Certains auteurs tels que Lefebvre et Ngongang retiennent comme variables de leurs études le type de formation, le niveau de formation, l'expérience et l'âge du dirigeant.

Dans le cadre de cette recherche, nous avons décidé de nous intéresser à la taille et à l'âge de l'entreprise en ce qui concerne les facteurs structurels d'une part et d'autre part, au type de formation et au niveau d'étude du dirigeant en ce qui concerne les facteurs subjectifs. Dans le cadre de notre étude, la théorie de contingence permettra de mieux comprendre le lien qui existe entre les facteurs de contingence et le type d'outil de contrôle de gestion utilisé dans les PME.

3. Revue empirique

Dans le cadre de notre étude, parmi les facteurs structurels, nous avons retenu deux facteurs : la taille de l'entreprise et l'âge de l'entreprise.

• La taille de L'entreprise et le contrôle de gestion

Selon Mintzberg (1982), les petites entreprises sont caractérisées par une faible spécialisation du travail et par une division limitée des tâches. Dès que la taille d'une entreprise augmente, la spécialisation du travail s'amplifie, les responsabilités sont déléguées. La division des tâches s'impose ainsi que leur coordination par un sommet hiérarchique. Progressivement, de nouvelles fonctions spécialisées apparaissent et la décentralisation des décisions s'accompagne d'un élargissement des lignes hiérarchiques (décentralisation horizontale) et d'un

développement des niveaux hiérarchiques (différenciation verticale) en raison de l'augmentation du nombre de cadres ou managers spécialisés. Touchais (1998) affirme que l'accroissement de la taille de l'organisation entraîne une différenciation structurelle plus importante qui se traduit par le développement de moyens de coordination dont le contrôle de gestion constitue l'un des composants. Mintzberg exprime la même idée quand il écrit que « plus une organisation est de grande taille, plus sa structure est élaborée ; plus les tâches y sont spécialisées, plus ses unités sont différenciées, et plus sa composante administrative est développée ». Kalika (1986) confirme ces résultats pour les firmes françaises. Il montre que « plus une entreprise est grande, plus sa structure est différenciée, standardisée, formalisée, décentralisée, planifiée et contrôlée ».

Les entreprises de petite taille et encore plus que celles de très petite taille moyenne disposent d'un SIC plus efficaces que celles de petites tailles et encore plus que celle de très petites tailles. Van Caillie (2003) à travers l'analyse comparée de 3 de ses recherches menées dans des contextes environnementaux différents, et de la confrontation de ses résultats avec les éléments issus de la littérature relative au comportement des PME, fait ressortir d'abord que, le design du système de contrôle de gestion et l'étendue des missions confiées au contrôleur de gestion en contexte PME ne découlent en aucun cas d'un référent-modèle unique, et dépendent étroitement d'une combinaison de facteurs contingents forts et relativement indépendants les uns des autres (taille de la PME, degré de sophistication des couples « produits/marchés » servis et objectifs économiques prioritaires poursuivis).

Quant à Abi Azar (2005) à travers une étude empirique auprès de 6 industries du secteur agro-alimentaire au Liban, 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. Il stipule également que cette fonction est sensible à plusieurs facteurs, dont la taille de l'entreprise.

Partant de ces travaux, nous formulons l'hypothèse suivante :

H1 : la taille de l'organisation influence positivement l'utilisation des outils de contrôle de gestion.

- **L'âge de l'entreprise et le contrôle de gestion**

Avec le temps et l'expérience, les organisations ont tendance à mettre en place des routines que ce soient les règles, comportements et procédures. Tant que l'environnement est stable, cette rigidité n'est pas problématique. Avec un environnement instable, cette rigidité risque d'être un problème. Plus une organisation est âgée, plus son comportement est formalisé. Il s'agit du syndrome du "on a déjà tout vu". L'idée avancée par Mintzberg (1982) est que l'image de l'entreprise fait inévitablement référence à son passé, à son histoire et que les événements qui ont marqué cette histoire (changement de propriétaire, difficultés) ont une influence très directe et de façon spécifique sur l'organisation. Holmes et Nicholls (1988, 1989) relèvent toutefois que l'acquisition et/ou la préparation d'un niveau relativement détaillé d'outils de gestion diminuent quand l'âge des entreprises augmente. Ils expliquent que dans les premières années d'existence de l'entreprise, le dirigeant est un gros demandeur d'informations parce qu'il est en situation d'apprentissage et mettra tous les moyens en place pour assurer la fiabilité de l'information, mais qu'au fil du temps, cette demande va diminuer avant de se stabiliser. Notons qu'ils assimilent le vieillissement des organisations à celui de leurs dirigeants alors que les entreprises peuvent survivre à ceux-ci. Quant à Lassoued et Abdelmoula (2006), dans leur étude portant sur 63 PME tunisiennes indépendantes, ils montrent que l'âge de l'entreprise n'a aucune influence sur le système d'information comptable. Dans leurs travaux menés auprès de 82 PME, Affes et Chabchoub (2007) montrent que l'âge de l'entreprise n'a aucun lien significatif avec le Système d'information comptable. Partant de ces travaux, nous formulons l'hypothèse suivante:

H2 : l'âge de l'organisation influence négativement l'utilisation des outils de contrôle de gestion

- **Le type de formation du dirigeant et le contrôle de gestion**

Ngongang (2006) à travers son étude portant sur le profil du dirigeant et les systèmes d'information comptable des entreprises tchadiennes a montré que le type de formation du dirigeant a une influence positive sur les pratiques de gestion au détriment de l'âge et de l'expérience du dirigeant.

La « normalisation par la formation » explique que les personnes ont une tendance naturelle « à faire ce qu'elles savent faire » selon Chapellier et Abdallah (2010). Fortin (1990) souligne que, les connaissances en gestion facilitent le succès dans le démarrage d'une entreprise. Il ajoute que la complexité actuelle des affaires exige de l'entrepreneur ou de son équipe une certaine expertise en marketing, en finance et en gestion. Par conséquent, il est évident que la survie et le succès des PME se jouent en partie, au niveau d'une meilleure formation des responsables compte tenu de leurs rôles complexes dans la gestion quotidienne de leurs entreprises, à savoir dirigeant, financier, comptable, acheteur, fournisseur. Pour Chapellier et Hamadi (2013), les dirigeants en fonction de leur formation peuvent fixer les objectifs de production des données comptables. En effet, les dirigeants disposant d'une formation de type comptable ou gestionnaire présentent un degré de production et d'utilisation des données comptables et de gestion plus élevée que ceux n'ayant pas reçu de formation de type gestionnaire. De même, Affes et Chabchoub (2007), démontrent que la nature de la formation du dirigeant a un impact positif sur les pratiques de gestion des PME. Pour ces deux auteurs, les dirigeants ayant une formation en comptabilité, en finance et/ ou en gestion ont plus de facilité à manipuler le système d'information comptable que les autres. Pour ces deux auteurs, les dirigeants qui ont une formation en comptabilité, en finance et/ou en gestion, disposent d'un SIC plus complexe que les autres.

Partant de ces travaux, nous formulons l'hypothèse suivante :

H3 : le type de formation du dirigeant influence positivement l'utilisation des outils de contrôle de gestion :

- **Le niveau de formation du dirigeant et le contrôle de gestion**

La formation et le perfectionnement sont des atouts importants pour un dirigeant, et constituent des aspects déterminants puisque ce sont les principales sources de connaissance du manager. Dans le domaine des PME, la qualité de gestion pratiquée est déterminée par la formation du dirigeant ; car dans ces entreprises les fonctions de gestion sont particulièrement réservées aux dirigeants. La plupart des études mesurant l'impact du niveau de formation sur les pratiques de gestion montrent une certaine convergence au niveau des résultats. En effet, certains auteurs tels que Chapellier et Ngongang (2006) affirment que les dirigeants les plus formés produisent plus de données comptables et utilisent plus d'informations comptables et d'outils de gestion que les dirigeants ayant un niveau de formation moins élevé. Ils mettent en avant que les dirigeants possédant un niveau de formation élevé disposent, le plus souvent, d'un système d'information comptable plus complexe.

Or, Lavigne (2002), dans son étude menée auprès des PME canadiennes portant sur la genèse du système de contrôle de gestion a montré que le niveau de formation du dirigeant n'a aucune influence sur les pratiques de gestion. Partant de ces travaux, nous formulons l'hypothèse suivante: ***H-4 : le niveau de formation du dirigeant influence positivement l'utilisation des outils de contrôle de gestion :***

L'ensemble des facteurs de contingence pouvant influencer l'utilisation des outils de contrôle de gestion dans les petites entreprises du district d'Abidjan en ce qui concerne notre étude peut être présenté dans la figure ci-dessous :

4. Méthodologie de recherche

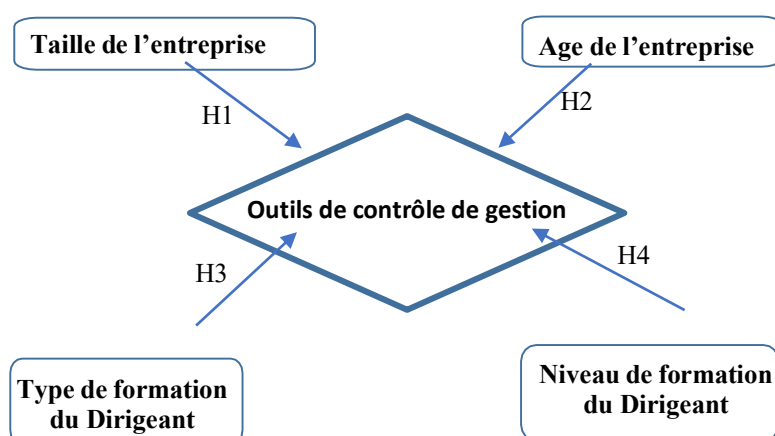
4.1. Terrain de l'étude

Cette recherche adopte une approche purement quantitative avec une posture positiviste basée sur une démarche hypothético-déductive. En effet, nous avons adressé un questionnaire à 52 dirigeants de PME dans le district d'Abidjan par la méthode de convenance plus précisément par choix raisonné. L'enquête a été menée exactement sur 27 jours. Le questionnaire administré couvre le champ de cette recherche.

4.2. Modèle de recherche

Le schéma ci-dessous présente le modèle et les hypothèses à tester :

Figure 1 : Le Modèle de recherche



Source : les auteurs

4.3. Traitement des données

Les données recueillies ont été traitées avec les logiciels SPSS et EPIDATA.

Pour le test des hypothèses, nous avons utilisé les tests de corrélation de Pearson et le test de corrélation de Khi deux. Ces tests vont nous aider à analyser l'effet des facteurs de contingence sur l'adoption des outils de contrôle de gestion. Le test d'inférence du khi-deux permet de mesurer le lien qui existe entre deux variables.

Le test du khi deux va consister en la formulation de l'hypothèse symétrique d'indépendance dite nulle, l'examen du résultat du test sur la base de la valeur du khi-deux, du degré de liberté et de la probabilité de signification du khi-deux. Nous indiquons, dans le tableau, les corrélations significatives au seuil de 5%. Il se calcule comme suit :

$$\chi^2 = \sum \frac{(O-E)^2}{E} \quad (1)$$

Où (1) = Equation 1 ; O = Fréquence Observée, E = Fréquence Attendue.

• Étapes d'Interprétation des Résultats du Test du Khi²

- **Calcul du Khi²** : $\chi^2 = \sum \frac{(O-E)^2}{E}$

Où O = représente les fréquences observées, E = représente les fréquences attendues.

- **Degrés de Liberté (df)** : Les degrés de liberté pour un test du khi² sont calculés comme suit :

$$df = (\text{nombre de ligne} - 1) * (\text{nombre de colonnes} - 1) \quad (2)$$

- **Valeur Critique du χ^2** : La valeur critique du χ^2 est déterminée à partir des tables de distribution du χ^2 pour un certain niveau de signification (α), généralement $\alpha = 0.05$ (ce qui correspond à un niveau de confiance de 95%).

Nous adopterons la même démarche avec le test de corrélation de Pearson.

5. Résultats

5.1. Présentation des statistiques descriptives

Cette section de notre recherche présente les résultats relatifs aux statistiques descriptives. Les tableaux 2 et 3 permettent de faire une synthèse.

Tableau 2 : Identification des facteurs structurels de l'étude

VARIABLES	ITEMS	NOMBRE	FREQUENCE
Taille de l'entreprise	10 à 15 employés	36	69,23%
	16 à 24 employés	07	13,15%
	25 à 50 employés	09	17,32%
	TOTAL	52	100 %
Age de l'entreprise	Moins de 3 ans	23	44,20%
	Entre 3 et 5 ans	12	23,10%
	Entre 5 et 15 ans	13	25,00%
	Plus de 15 ans	04	07,70%
	TOTAL	52	100 %

Source : Traitement des données issues de notre enquête

Les résultats du tableau ci-dessous récapitulent les facteurs subjectifs.

Tableau 3 : Identification des facteurs subjectifs de l'étude

VARIABLES	ITEMS	NOMBRE	FREQUENCE
Type de formation du dirigeant	Comptable	11	21,2%
	Contrôleur de gestion	11	21,2%
	Autres	30	57,6%
	TOTAL	52	100%
Niveau d'étude du dirigeant	En deçà du bac	07	13,46%
	Bac/bac+3	21	40,38%
	Bac+4/bac+5	22	42,31%
	Au-delà du bac +5	02	03,84%
	TOTAL	52	100%

Source : traitement des données issues de notre enquête

5.2. Résultats des tests des hypothèses

Influence de la taille et de l'âge de l'entreprise

En ce qui concerne l'influence de la taille des PME et de leur âge sur les pratiques de contrôle de gestion, un croisement a été effectué à travers la statistique descriptive, entre chaque facteur et le types d'outils utilisés d'une part ; et d'autre part, nous avons procédé à l'analyse des corrélations pour mesurer le lien et le degré de significativité entre les différents facteurs. Le tableau croisé entre la taille et le type d'outils utilisés se présente comme suit dans le tableau 4, ci-dessous.

À travers le tableau on s'aperçoit que nombreuses sont les entreprises de petites tailles qui se rabattent sur les outils de suivi dans la gestion quotidienne de leur activité, au détriment des outils de prévision et d'analyse. En effet, le tableau indique que 69,2% des entreprises enquêtées ont un effectif compris entre 10 et 15 employés ; et parmi ces 69,2% qui correspondent à 36 entreprises sur les 52 entreprises enquêtées au total, 22 entreprises utilisent uniquement des

outils de suivi, représentés par la comptabilité générale, les chiffres d'affaires journaliers et les tableaux de bord. Pendant les investigations, nous avons découvert que les outils de suivi utilisés sont souvent informels. Par exemple, le chiffre d'affaires et le niveau de stock sont connus approximativement, l'enregistrement des opérations s'effectue à l'aide de supports physiques et non électroniques. Cependant, force est de constater que l'utilisation du type d'outil se fait en fonction de la taille de l'entreprise, car nous avons pu observer qu'au fur et à mesure que l'entreprise croît en termes d'effectif, les outils de prévision et d'analyse semblent être plus utilisés.

Tableau 4 : Croisement "Taille des PME" et "Type d'outils utilisés"

			Taille des PME (Effectif)			Total
			10 à 15	16 à 24	25 à 50	
Type d'outils utilisés dans la gestion des activités de l'entreprise	OUTILS DE SUIVI	Effectif	22	00	00	22
		Pourcentage	42,3%	00%	00%	42 ,3%
	OUTILS DE SUIVI ET DE PREVISION	Effectif	09	03	03	15
		Pourcentage	17,3%	5,8%	5,8%	28,8%
	OUTILS DE SUIVI, DE PREVISION ET D'ANALYSE	Effectif	05	04	06	15
		Pourcentage	9,6%	7,7%	11,54%	28 ,8%
Total		Effectif	36	07	09	52
		Pourcentage	69,2%	13,5%	17,3%,	100 %

Source : Traitement des données issues de notre enquête

On constate à travers ce tableau que les entreprises qui ont un effectif supérieur à quinze (15) employés, utilisent en plus des outils de suivi, les outils de prévision et/ou d'analyse. Ce qui montre donc une certaine relation entre la taille des PME et le type d'outils utilisés. Ensuite pour ce qui est du croisement entre l'âge des PME et le type d'outils utilisés, le tableau se présente ainsi :

Tableau 5: Croisement "Age des PME" et "Type d'outils utilisés"

			Age des PME				Total
			Moins de 3 Ans	3 à 5 ans	5 à 15 ans	Plus de 15 ans	
Type D'outils utilisés dans la gestion des activistes de l'entreprise	OUTILS DE SUIVI	Effectif	15	04	03	00	22
		Pourcentage	28,85	7,69%	5,8%	0,0%	42 ,3%
	OUTILS DE SUIVI ET DE PREVISION	Effectif	06	04	05	00	15
		Pourcentage	11,5%	7,69%	9,6%	0,0%	28,8%
	OUTILS DE SUIVI, DE PREVISION ET D'ANALYSE	Effectif	02	04	05	04	15
		Pourcentage	3,85%	7,69%	9,6%	7,7%	28,8%
Total		Effectif	23	12	13	04	52
		pourcentage	44.2%	23.1%	25%	7,7%	100 %

Source : Traitement des données issues de notre enquête

L'examen de ce tableau nous montre que toutes les petites entreprises enquêtées qui ont plus de 15 années d'existence font usage des trois types d'outils et représentent 7,7% de la population de PME étudiée. Nous pouvons affirmer que l'utilisation de ces trois catégories d'outils pourrait expliquer leur pérennité sur un marché de plus en plus concurrentiel. Aussi nous constatons que la majorité des PME qui ont plus de 3 ans d'existence ont recours à d'autres types d'outils de contrôle de gestion en plus des outils de suivi. Cela pourrait expliquer le lien entre l'âge des PME et les types d'outils utilisés. Par ailleurs, nous avons pu constater que parmi les entreprises qui utilisent uniquement les outils de suivi, nombreuses sont celles qui ont moins de 3 années d'existence. Cela pourrait s'expliquer par le fait que les PME sont majoritairement gérées par le propriétaire dirigeant qui, à la création de son entreprise, voudrait avoir un contrôle

absolu sur tout le fonctionnement de son entreprise. Par conséquent, il aurait tendance à cumuler les postes, même si quelque fois il n'a aucune qualification dans les domaines de la gestion. Et ce qui explique très souvent les difficultés auxquelles sont confrontées les PME, particulièrement les petites entreprises qui font l'objet de notre étude.

Des observations issues de ces deux derniers tableaux, nous avons procédé à l'analyse des corrélations afin de mesurer le lien et le degré de significativité qui existe entre les facteurs structurels de notre étude et le type d'outils de contrôle de gestion utilisé dans les petites entreprises du district d'Abidjan.

Tableau 6: Tableau résumé de corrélation "facteurs structurels "et "type d'outils".

Types d'outils de contrôle utilisés dans le cadre de la gestion des activités de l'entreprise	Age de l'entreprise		
	Taille de l'entreprise (effectifs)		
	Corrélation de Pearson	0,525**	0,579**
	Sig. (bilatérale)	0,000	0,000
N		52	52

Source : traitement des données issues de notre enquête

À travers ce tableau nous pouvons constater que la dépendance entre les types d'outils de contrôle de gestion et la taille de l'entreprise est très significative au seuil de 5%. De même la dépendance entre les types d'outils de contrôle de gestion et image de l'entreprise est très significative au seuil de 5%. Car cette corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral). D'abord au niveau de la taille de l'entreprise, la valeur de la signification statistique ($p = 0,000$) est inférieure à 0,05 et le R de Pearson présente une valeur de 0,579; ce qui signifie qu'il existe effectivement une relation significative et positive entre la taille de l'entreprise et le type d'outil de contrôle de gestion utilisé.

Ce résultat nous permet de confirmer notre hypothèse H1 selon laquelle la taille de l'organisation influence positivement l'utilisation des outils de contrôle de gestion.

Ensuite au niveau de l'âge de l'entreprise, le coefficient $R = 0,525$ avec une signification (P) de 0,000 nous amène à conclure qu'il existe une relation significative et positive entre l'âge de l'entreprise et le type d'outil utilisé.

Ce résultat vient infirmer notre hypothèse H2 selon laquelle l'âge de l'organisation influence négativement l'utilisation des outils de contrôle de gestion.

➤ Influence du type de formation du dirigeant

Nous avons pu constater au cours de notre enquête que, malgré la quasi-inexistence d'un service de Contrôle de Gestion dans ces structures, les outils de contrôle de gestion y sont utilisés. Ce qui nous emmène à connaître le type de formation du dirigeant et son influence sur l'utilisation de ces outils. Le résultat se présente comme suit :

Tableau 7: Tests du khi-deux

	Valeur	Ddl	Signification Asymptotique (Bilatérale)
Khi-deux de Pearson Rapport de vraisemblance	40,577 ^a	4	0,000
Association linéaire par linéaire	49,030	4	0,000
Nombre d'observations valides	12,635	1	0,000
	52		

Figure 2 : Type d'outils utilisés selon le type de formation du dirigeant ou du responsable en charge du contrôle de gestion

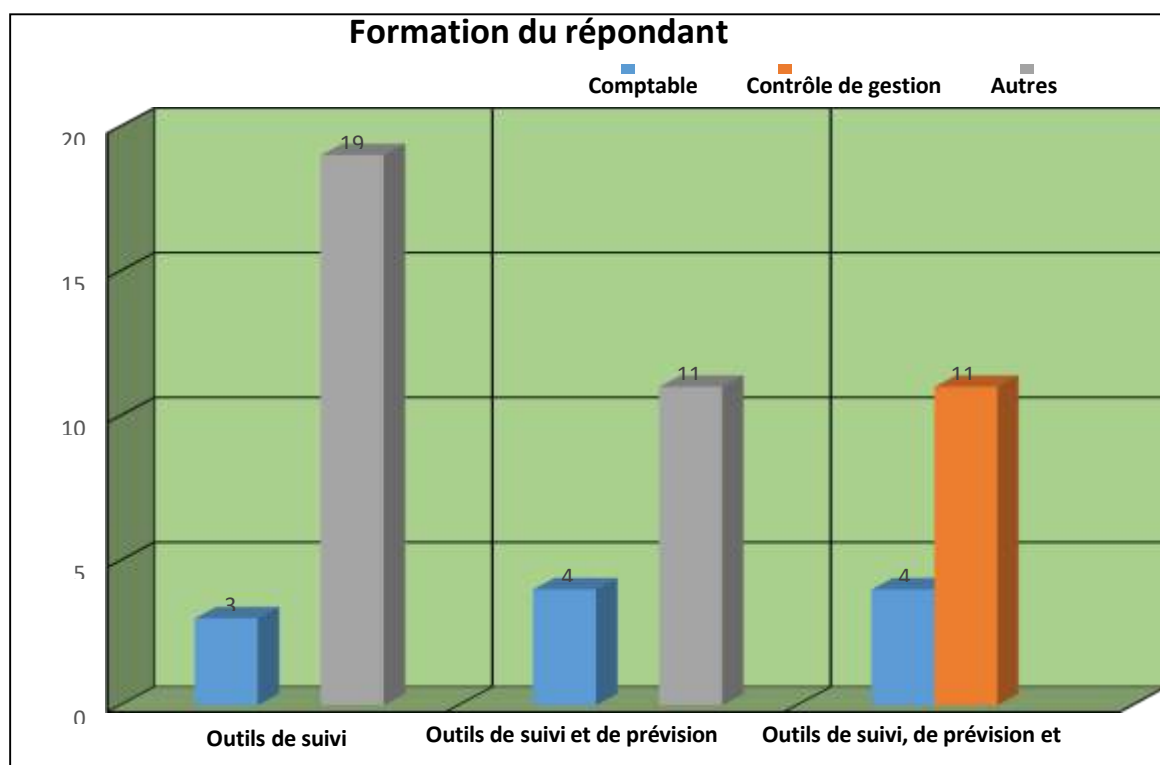


Tableau 8 : Mesures symétriques

	Valeur	Signification approximative
Phi nominal par nominal	0,883	0,000
V de Cramer	0,625	0,000
Nombre d'observations valides	52	

a, L'hypothèse nulle n'est pas considérée., b. Utilisation de l'erreur standard asymptotique dans l'hypothèse nulle.

Source : Traitement des données issues de notre enquête

On s'aperçoit que sur l'ensemble des personnes chargées du contrôle de gestion dans les petites entreprises du district d'Abidjan, celles qui disposent d'une formation en gestion utilisent concomitamment les trois types d'outils (au nombre de 11) et représentent 21,2% de la population étudiée. En revanche, ceux ayant reçu une formation en comptabilité ont tendance à utiliser l'un ou l'autre ou même les types d'outils à la fois. Cela pourrait s'expliquer par le fait que dans la majorité de ces entreprises l'effectif soit inférieur à 16 personnes et que le comptable ne trouvait pas utile d'appliquer ces trois types d'outils vu que les moyens financiers sont limités dans ces structures ; c'est ce que nous ont affirmé certains responsables. Aussi on s'aperçoit que les autres responsables des PME qui ne disposent d'aucune formation en gestion et en comptabilité sont les plus nombreux (30 personnes) et représentent 57,6% de la population de notre échantillon étudié.

Ces responsables n'utilisent pas les outils d'analyse dans la gestion de leur activité. Cela pourrait s'expliquer par le fait que le plus souvent ces personnes se basent sur leur intuition pour gérer leur structure ; et sur le fait que ces personnes ne disposent pas assez d'informations sur les différents types d'outils de contrôle de gestion qui pourraient les aider à être plus performante. Il semble y exister un lien entre le type de formation du dirigeant ou responsable en charge du contrôle de gestion et le type d'outil utilisé. En examinant le tableau du test de khi deux, il semble y avoir une relation entre les variables de formation du répondant et type d'outil utilisé parce que la signification asymptotique ($p = 0,000$) est plus petite que 0,05. La valeur du V de

Cramer ($= 0,625$) vient confirmer en effet qu'il existe une forte relation significative entre le type d'outil utilisé et la formation du dirigeant, de ces observations, on pourrait avancer que la forte utilisation d'outils du contrôle de gestion par des personnes diplômées en gestion ou en comptabilité n'est pas surprenante.

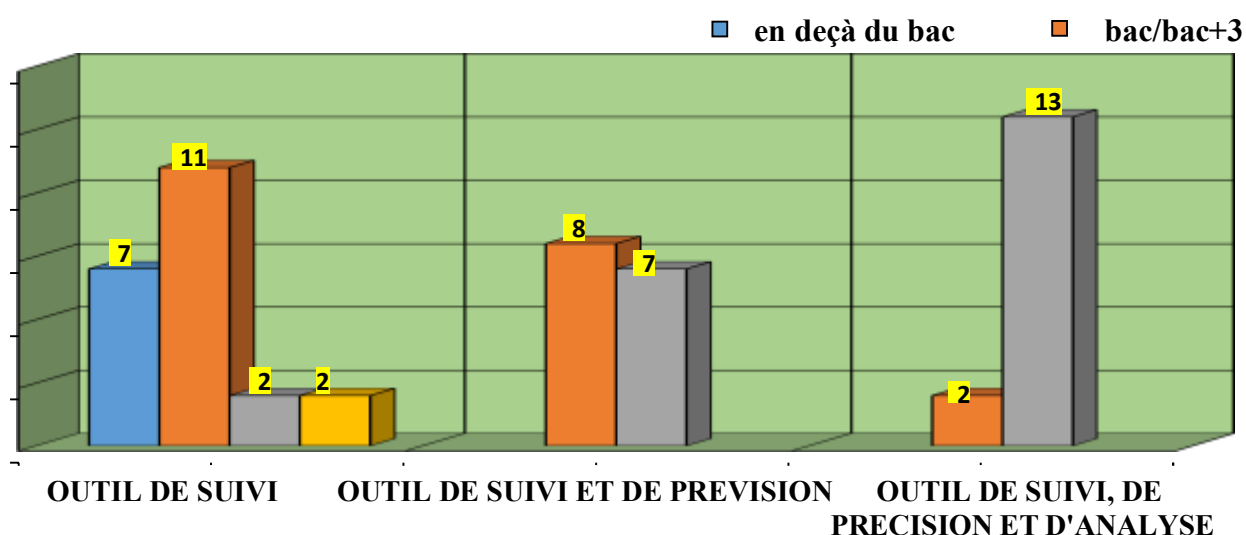
À cet effet, les cours reçus durant leur cursus sont riches de pratiques de gestion d'organisation et particulièrement en contrôle de gestion. Ces cours fournissent les outils et méthodes indispensables au pilotage de l'organisation. Par exemple, un dirigeant de PME de niveau bac+3 en finance-comptabilité voire bac+4/bac+5 en audit et contrôle de gestion bénéficie, contrairement aux autres qui comptent le plus souvent sur le bon sens et l'intuition, d'une pluralité de connaissance et d'instruments de contrôle de gestion. Par conséquent, la qualité du pilotage de l'entité ne serait plus la même, cet état de fait n'est pas sans conséquence sur la performance des PME.

Ces résultats viennent confirmer notre hypothèse H3 selon laquelle le type de formation du dirigeant influence positivement l'utilisation des outils de contrôle de gestion.

➤ Influence du niveau d'étude du dirigeant

Au niveau du niveau d'étude du dirigeant des petites entreprises du district d'Abidjan, les résultats se présentent comme suit :

Figure 3: Type d'outils utilisés selon le niveau d'étude du dirigeant



Source : Traitement des données issues de notre enquête

Les résultats du test économétrique est synthétisé dans le tableau ci-dessous.

Tableau 9: Mesures symétriques

	Valeur	Signification approximée
Nominal par nominal		
Phi	0,745	0,000
V de Cramer	0,527	0,000
Nombre d'observations valides	52	

a a, L'hypothèse nulle n'est pas considérée., b. Utilisation de l'erreur standard asymptotique dans l'hypothèse nulle.

Source : Traitement des données issues de notre enquête

À travers cette figure, nous pouvons affirmer dans un premier temps que le niveau d'étude du dirigeant aurait une influence sur l'utilisation des outils de contrôle de gestion ; étant donné que

la majorité des entreprises qui utilisent concomitamment ces trois catégories d'outils ont des dirigeants qui ont un niveau d'étude bac+4 ou bac+5. Aussi la signification asymptotique ($p = 0,000$) et la valeur du V de Cramer (0,527) viennent confirmer qu'il existe réellement un lien significatif et positif entre le niveau d'étude du dirigeant et le type d'outil utilisé. Cependant, nous constatons également que, ce ne sont pas l'ensemble des dirigeants qui ont ce niveau qui utilisent ces trois types d'outils. Les résultats de notre étude révèlent que les deux (2) dirigeants qui ont le niveau d'étude le plus élevé dans notre étude (au-delà du bac+5), n'utilisent que des outils de suivi dans leur structure.

Nous pouvons donc dire que ce choix d'utilisation des trois catégories d'outils est plus lié au type de formation du dirigeant qu'à son niveau d'étude. Car parmi ces 14 dirigeants qui utilisent les trois catégories d'outils, nombreux sont ceux qui ont reçu une formation en comptabilité et/ou en gestion. Au regard de tous ces constats, nous pouvons affirmer que notre hypothèse *H4 selon laquelle le niveau de formation du dirigeant influence positivement l'utilisation des outils de contrôle de gestion est partiellement vérifiée*. Autrement dit, le niveau d'étude du dirigeant n'a pas d'influence sur l'utilisation des outils de contrôle de gestion.

Le tableau de synthèse de nos résultats ainsi que l'état récapitulatif de vérification de nos hypothèses se présente comme suit :

Tableau 10: Tableau de synthèse des résultats

		Mesure métrique (Quantitatives)		Mesure non métrique (Qualitatives)	
		Taille de l'entreprise	Age de l'entreprise	Types de Formation du dirigeant	Niveau d'étude du dirigeant
Types d'outils de contrôle de gestion utilisés	Corrélation de Pearson ou V de Cramer	-	-	-	-
	Sig (bilatérale)				
	N	52	52	52	52

Source : Traitement des données issues de notre enquête

Les résultats des tests économétriques sont synthétisés dans le tableau 11 ci-dessous.

Tableau 11: État récapitulatif de vérification hypothèses

		HYPOTHESES	RESULTATS
Facteurs structurels	H1	La taille de l'entreprise influence positivement l'utilisation des outils de contrôle de gestion d'entreprise du district d'Abidjan	Confirmée
	H2	L'âge de l'entreprise influence négativement l'utilisation des outils de contrôle de gestion dans les petites entreprises de district d'Abidjan	Confirmée
Facteurs subjectifs	H3	Le type de formation du dirigeant influence positivement l'utilisation des outils de gestion de contrôle de gestion dans les petites entreprises du district d'Abidjan	Confirmée
	H4	Le niveau de formation du dirigeant influence positivement l'utilisation des outils de contrôle de gestion dans les petites entreprises du district d'Abidjan	Infirmée

Source : Traitement des données issues de notre enquête

6. Discussion et implication

6.1. Discussion des résultats

Les résultats provenant de notre recherche montrent que la taille de l'entreprise a une influence

positive sur l'utilisation des outils de contrôle de gestion. Ces résultats sont conformes aux travaux antérieurs (Nobre, 2001 ; Lavigne, 2002 ; Ngongang, 2006) qui montrent que la taille de l'entreprise est incontestablement un facteur qui influence positivement les pratiques de gestion.

Ces auteurs ont démontré dans leurs études que la taille et la pratique des systèmes de gestion évoluent dans le même sens ; c'est-à-dire à taille élevée, l'entreprise a tendance à appliquer plus d'outils. Aussi l'étude de Van Caillie (2003) portant sur la comparaison de trois recherches développées en France, Canada et Belgique montre le fort lien qui existe entre les systèmes de contrôle de gestion et la taille de l'entreprise. Van affirme que le design du système de contrôle de gestion en contexte PME est déterminé dans un paradigme de contingence dont la taille des PME. Nobre (2001) affirme que, plus la taille des PME est élevée, plus le degré de sophistication des couples produits/marchés qu'elle sert est élevé et plus le système de contrôle de gestion mis en place y est développé, de même, plus la taille des PME est faible, plus les couples produits/marchés auxquels elle s'adresse sont standardisés et peu différenciés, impliquant que le système de Contrôle de Gestion (CG) mis en place est relativement peu développé, n'intégrant quasi exclusivement que des activités de contrôle de gestion opérationnel.

Concernant l'âge de l'entreprise, nos résultats ont infirmé notre hypothèse selon laquelle l'âge de l'organisation influence négativement l'utilisation des outils de contrôle de gestion. Ces résultats montrent que la majorité des PME qui ont recours à d'autres types d'outils de contrôle de gestion en plus des outils de suivi sont celles qui ont une existence supérieure à 3 ans. Ce résultat est conforme à celui de Ngongang (2006). Dans son étude portant sur 84 PME tchadiennes, montre que l'âge de l'entreprise influence positivement le système d'information comptable.

Les résultats montrent que le type de formation influence *positivement* l'application des outils de contrôle de gestion (CG). Ces résultats confirment ceux de Chapellier (1997), Ngongang (2006), qui montrent que le type de pratique de gestion est significativement lié au profil du dirigeant. Ces auteurs expliquent que les personnes ont une tendance naturelle « à faire ce qu'elles savent faire » souligne une sorte de normalisation des pratiques par la formation c'est-à-dire les dirigeants ayant reçu une formation de type gestion, produisent plus de données comptables et utilisent plus d'information comptable que ceux ayant reçu une formation de type non gestionnaire.

Les résultats montrent aussi que le niveau d'étude du dirigeant influence partiellement l'utilisation des outils de gestion. Ces résultats sont proches de ceux de certains auteurs (Ngongang, 2006) qui affirment que les dirigeants les plus formés produisent plus de données comptables et utilisent plus d'informations comptables et d'outils de gestion que les dirigeants ayant un niveau de formation moins élevé. Ils mettent en avant que les dirigeants possédant un niveau de formation élevé disposent, le plus souvent, d'un système d'information comptable plus complexe. Or, Lavigne (2002), dans son étude menée auprès des PME canadiennes portant sur la genèse du système de contrôle de gestion a montré que le niveau de formation du dirigeant n'a aucune influence sur les pratiques de gestion.

La mise en œuvre des méthodes d'analyses nous a permis de répondre à notre problématique et d'affiner notre méthode de collecte et de traitement de données et d'analyses. Les résultats obtenus montrent que la taille de l'entreprise, l'âge de l'entreprise et le type de formation du dirigeant influence significativement l'utilisation des outils de contrôle de gestion. Quant au niveau de formation du dirigeant, nos résultats confirment partiellement son influence sur l'utilisation des outils de contrôle de gestion.

Ce travail avait pour objectif principal d'appréhender l'influence des facteurs de contingence sur l'utilisation des outils de contrôle de gestion dans les PME, et particulièrement dans les petites entreprises du district d'Abidjan. Cette partie nous a permis de passer en revue la

démarche méthodologique adoptée, et d'indiquer les outils de traitement et d'analyse des données utilisées dans le cadre de cette recherche. Les résultats obtenus nous permettent donc d'affirmer ou d'infirmer nos hypothèses, et surtout d'identifier les différents facteurs qui influencent l'utilisation des outils de contrôle de gestion dans les petites entreprises du district d'Abidjan.

6.2. Implications managériales

Ces recommandations visent à encourager une utilisation plus généralisée et efficace des outils de contrôle de gestion dans les PME de construction du district d'Abidjan. L'adaptation des outils en fonction de la taille et de l'âge des entreprises, ainsi que le renforcement de la formation des dirigeants, sont essentielles pour permettre à ces entreprises de mieux gérer leurs coûts et d'améliorer leur rentabilité. La mise en œuvre de ces actions contribuerait à long terme à la performance et à la pérennité des PME :

- Adapter les outils de contrôle de gestion en fonction de la taille de l'entreprise ;
- Encourager la modernisation des pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises plus anciennes ;
- Intégrer la formation en contrôle de gestion dans les programmes de formation des dirigeants ;
- Renforcer l'accès à la formation avancée pour les dirigeants de PME ;
- Renforcer les structures d'accompagnement pour les PME de construction ;
- Sensibiliser sur l'importance du contrôle de gestion pour la performance des PME.

7. Conclusion

Dans le cadre de la réalisation de cette étude, l'objectif principal poursuivi était d'appréhender les facteurs de contingence qui ont une influence sur l'utilisation des outils de contrôle de gestion dans les PME en Côte d'Ivoire et en particulier, dans les petites entreprises du district d'Abidjan. Cet objectif principal s'est décliné en deux objectifs spécifiques à savoir, d'une part, analyser l'influence des facteurs structurels sur les outils de contrôle de gestion utilisés dans les petites entreprises du district d'Abidjan ; et d'autre part, analyser l'influence des facteurs subjectifs sur les outils de contrôle de gestion utilisés dans les petites entreprises du district d'Abidjan. L'approche théorique et conceptuelle, ainsi que la revue de la littérature portant sur les pratiques du contrôle de gestion dans les PME ont permis d'avoir une connaissance des études déjà menées et surtout de formuler nos quatre hypothèses de recherche.

À travers une posture épistémologique positiviste, une étude quantitative a été privilégiée et effectuée dans cinquante-deux Petites Entreprises du district d'Abidjan. En résumé, les résultats obtenus se présentent comme suit :

D'une part, bien que la fonction contrôle de gestion soit une fonction invisible dans la majorité des PME étudiées, au moins un type d'outil de contrôle de gestion est appliqué dans ces entités. À ce niveau, force a été de constater que, la plupart de ces entreprises est gérée par des personnes qui n'ont pas une formation en gestion ou en comptabilité. Ce qui pourrait expliquer les difficultés de ces entreprises, car ces dirigeants se basent le plus souvent sur leur intuition sans tenir compte de la mise en place d'outil de gestion capable de rendre leur structure plus performante. En revanche, ceux qui ont reçu une formation en gestion arrivent à s'en sortir, car ils appliquent les outils de gestion qui leur permettent d'être plus performantes. Ces outils, il faut le rappeler sont de deux catégories : les outils de stagnation qui représentent les outils de suivi, et les outils d'expansion regroupant les outils de prévision et d'analyse.

L'analyse des données recueillies nous ont permis de conclure que, les deux caractéristiques structurelles retenues dans notre étude, à savoir la taille et l'âge de l'entreprise ont une influence significative sur l'utilisation des outils de contrôle de gestion ; ce qui permet de confirmer notre hypothèse 1, et d'infirmer notre hypothèse 2, étant donné que nous pensions que l'âge de

l'entreprise avait une influence négative sur l'utilisation des outils de CG. D'autre part, au niveau des hypothèses selon lesquelles les facteurs subjectifs des PME influencent positivement l'utilisation des outils de contrôle de gestion, les résultats à travers les différents tests, ont pu montrer qu'il existait effectivement une relation significative entre le type de Formation du dirigeant et les types d'outils utilisés. Plus le dirigeant a une formation en gestion, plus les types d'outils sont utilisés et plus l'entreprise est performante. Quant au niveau d'étude du dirigeant, le résultat semble ambigu. Les tests nous montrent qu'il existe un lien significatif et positif ; mais nous avons pu constater que ce n'est pas l'ensemble des dirigeants qui ont un niveau d'étude élevé qui utilise concomitamment les trois catégories d'outils de Contrôle de Gestion. De ce qui précède, nous pouvons affirmer que notre hypothèse 3 est vérifiée, et notre hypothèse 4 est partiellement validée.

Ces résultats doivent cependant être appréciés avec une certaine prudence en tenant compte de certaines limites. Une des limites provient principalement des difficultés rencontrées pour recueillir les informations nécessaires à l'étude. Cela était dû à la méfiance, et à la rétention des responsables ou dirigeants des PME ivoiriennes à donner les informations ou documents nécessaires. Concernant le choix de l'échantillon, on peut signaler une limite principale liée à la taille de l'échantillon étudié. Compte tenu de la méfiance des dirigeants et du temps qui nous était imparti, nous n'avons pu prendre en compte que cinquante-deux (52) petites entreprises. Pour une recherche dont la zone d'étude est le district d'Abidjan, nous pensons que les cinquante-deux (52) entreprises retenues ne constituent pas un échantillon assez représentatif de l'ensemble des PME du district d'Abidjan. Aussi ce choix est dû au manque de temps et à nos moyens financiers. En effet, le temps disponible pour l'enquête et les moyens financiers dont nous disposions étaient très limités, raison pour laquelle nous n'avons pas pu étendre notre échantillon.

Références

- (1). Affes, H. et Chabchoub, A. (2007). Le système d'information comptable : les déterminants de ses caractéristiques et son impact sur la performance financière des PME en Tunisie. *La Revue des Sciences de Gestion, Direction et Gestion* 224-225 : 59-68.
- (2). Amadou, L. (1991) « Le management africain Mythe ou réalité », *Revue internationale P.M.E. : Economie et gestion de la petite et moyenne entreprise*, vol. 4, n° 1, p. 29- 48.
- (3). Anasse, A. (2013) « Arbitrage homogénéité la taille des segments : proposition d'une approche pour les PME africaines », *Management international*, vol. 17, n° 2, 2013, p. 123-134.
- (4). Azar, A. 1. (2005) « les outils de contrôle de gestion dans le contexte des pme : cas des pmi au Liban » *Comptabilité et Connaissances*.
- (5). Azon, T., Caillie, V., Pichault, F. (2010) « Le design des systèmes de contrôle de gestion dans les collectivités locales au Benin : une approche contingente ». *Crises et nouvelles problématiques de la valeur*.
- (6). Bajan-Banazak, L. (1993). L'expert-comptable et le conseil de gestion des PME : une enquête en Poitou Charentes. *Revue française de comptabilité* 249: 95-101.
- (7). Boukar, H. (2009) « Les facteurs de contingence de la croissance des micros et petites entreprises camerounaises » *La Revue des Sciences de Gestion*, n° 237-238, pages 210.
- (8). Bouquin, H. (1994) « Les fondements du contrôle de gestion », *Comptabilité de gestion*, Paris, Economica
- (9). Bourgault, M. (1998) « Performance industrielle et contribution des sous-traitants nationaux: analyse du secteur aérospatial canadien dans le contexte nord-américain »

- Revue internationale P.M.E. : économie et gestion de la petite et moyenne entreprise, vol. 11, n° 1, p.41-63.
- (10). Caillie, V. (2002) « L'évolution de l'activité de contrôle de gestion en contexte PME : une focalisation sur le suivi des marges et le pilotage du changement »
 - (11). Caillie, V. (2003) « l'exercice du contrôle de gestion en contexte pme : étude comparée des cas français, canadien et beige », *Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion.*
 - (12). Chapellier, P. (1994), *Comptabilités et systèmes d'information du dirigeant de PME : essai d'observation et d'interprétation des pratiques.* Doctorat en sciences de gestion, Montpellier : Université de Montpellier II.
 - (13). Chapellier, P. (1997) « Profils de dirigeants et données comptables de gestion en PME» *Revue internationale P.M.E. : économie et gestion de la petite et moyenne entreprise*, vol.1 0, n° 1, p. 9-41.
 - (14). Chapellier, P. et Mohammed, A. (2010), « Les pratiques comptables des dirigeants de PME syriennes dans un contexte de libéralisation de l'économie », 31^{er}ne Congrès de l' AFC, Nice.
 - (15). Colot, O. et Croquet, M. (1996) « La contribution de variables propres aux PME et a leur dirigeant dans l'explication de la structure financière des PME ». *La Revue des sciences de Gestion* 2007/6, n0228, Pages 126.
 - (16). Condor, R. (2012) « Le contrôle de gestion dans les PME : une approche par la faille et le cycle de vie » *Revue internationale P.M.E. : économie et gestion de la petite et moyenne entreprise*, vol. 25, n° 2, p.77-97.
 - (17). Dambrin, C. et Loning, H. (2008) « Systèmes de contrôle interactifs et théories de l'apprentissage : une relecture des travaux de R. Simons et l'aune des théories piagétienues ». *Comptabilité, contrôle et audit* : 113-140.
 - (18). Fabienne, V.-D., Courrent, J-M. (2008) « Recherches en contrôle de gestion et PME : évolution Et logiques de structuration. », *La comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité.*
 - (19). Fernandez, V., Picory, C. et Rowe, F. (1996) « Outils de gestion et espaces concurrentiels des PME» ; *Revue internationale P.M.E. : économie et gestion de la petite et moyenne entreprise*, vol. 9, n° 1, p. 79-102.
 - (20). Germain C., (2001) « Le pilotage de la performance dans les petites et moyennes entreprises. Les résultats d'une recherche empirique », 22^e congrès de l' AF, France.
 - (21). Holmes S. et Nicholls D. (1989), *Modelling the accounting information requirement of small business* », *Accounting and Business Research*, vol 19, n074, April, pp.143-150.
 - (22). Holmes S., Nicholls D. (1988), «An analysis of the use of accounting information by Australian small business», *Journal of Small Business Management*, April, pp. 57-68
 - (23). Julien, P.-A. (1990) « Vers une typologie multicritère des PME », *Revue internationale P.M.E. : économie et gestion de la petite et moyenne entreprise*, vol. 3, n03-4, p.411425.
 - (24). Lassoued, K., Abdelmoula, I. (2006), *Les déterminants des systèmes d'information comptables dans les PME : une recherche empirique dans le contexte tunisien.*
 - (25). Lavigne, B. (2002) « contribution à l'étude de la genèse des systèmes d'information comptable des pme : une recherche empirique » *Technologie et management de l'information, enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit.*
 - (26). Lefebvre, E. (1991) « Profil distinctif des dirigeants de PME innovatrices » *Revue internationale P.M.E. : économie et gestion de la petite et moyenne entreprise*, vol. 4, n° 3, p. 7-26.
 - (27). Levratto, N. (2006) « La PME objet frontière : analyse en termes de cohérence entre l'organisation interne et le marché » *Communication au colloque Les PME dans les sociétés contemporaines de 1880 a nos jours.* Université de Paris 1 Panthéon Sorbonne.

- (28). Loning, H., et al (2013), des outils de gestion aux pratiques organisationnelles, 4e Edition DUNOD, Paris.
- (29). Mintzberg H. (1982), « Structure et dynamique des organisations », Paris, Editions d'Organisation, 434 p.
- (30). Ngongang, D. (2006) « Profil du dirigeant et facteurs déterminants du système d'information comptable et des pratiques comptables des entreprises tchadiennes ». Comptabilité, contrôle, audit et institution(s).
- (31). Nobre, T. (2001) « Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME » Finance Contrôle Stratégie - Volume 4, N° 2, p. 119 - 148.
- (32). Sponem, S. (2002) « L'explication de la diversité des pratiques budgétaires : une approche contingente. Technologie et management de l'information : enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit, France.
- (33). Torres, O. (1997) « Pour une approche contingente de la spécificité de la PME », Revue internationale P.M.E. : économie et gestion de la petite et moyenne entreprise, vol. 10, n° 2, p. 9-43.
- (34). Touchais, L. (1998) « Le contrôle de gestion et l'exportation : une combinaison originale de pratiques formelles et informelles) Finance Contrôle Strategic - Volume 1, N° 4, p. 151
- (35). Turki, O. (2006) « Les pratiques du contrôle de gestion face au changement » Comptabilité, Contrôle, Audit et Institution(s), Tunisia.
- (36). Zouhour, H., Chapelier, P. (2013) « Innovations budgétaires en PME et profil du dirigeant ». Comptabilité sans frontières. The french connexion, Canada, 171.