

UNIVERSITE CADI AYYAD
Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales - Marrakech
Département des Sciences de Gestion
UFR : Stratégie

Mémoire présenté en vue de l'obtention d'un Master Recherche
Option « Entrepreneuriat et stratégies des PME »
Par **Sarra MRANI ZENTAR**

Sujet :

**ERP et Contrôle de gestion dans les PME en croissance
- Cas de Ménara Préfa -**

Membres du Jury :

Directeur de recherche : Pr. Abdenbi LOUITRI, Professeur à l'Université Cadi Ayyad
Suffragants : Pr. Abderrahim FEKARI, Professeur à l'Université Cadi Ayyad
Pr. Ahmed GRAR, Professeur à l'Université Cadi Ayyad

Juillet 2010

Remerciements

Je souhaite d'abord exprimer ma reconnaissance à mon directeur de recherche, Monsieur le Professeur Abdenbi LOUITRI. Tout au long de ce travail, il a su m'apporter un soutien constant et des conseils toujours pertinents et constructifs, à la hauteur de son expérience, de ses compétences et de ses réelles qualités humaines. Qu'il soit également remercié pour la disponibilité et la patience qu'il a toujours su faire preuve à mon égard.

Je remercie M. Abderhaim FEKARI et M. Ahmed GRAR, mes suffragants, pour avoir accepté de faire partie du jury de soutenance et leur soutien durant mon cursus universitaire et tous les professeurs que j'ai eus durant mes deux années de Master. Sans oublier bien sûr les doctorants de l'UFR Stratégie qui ont fait preuve d'une grande collaboration scientifique à mon égard, en particulier Mme. DOHA SAHRAOUI.

A mes parents. Sans leur soutien indéfectible et la confiance qu'ils ont placée en moi depuis le départ, je n'aurais jamais eu la chance de faire le parcours qui est le mien. Je ne commettrais pas l'erreur d'omettre mes deux frères qui m'ont soutenus, aidés et encouragés tout au long de mon travail.

Mes derniers remerciements iront à mes amis qui, de près ou de loin et chacun à sa façon, m'ont encouragé à avancer. Je pense à Touhfa, Ibtissam, soumia, Imane et Laila et tous ceux que je ne nomme pas mais qui occupent une place chère dans mon cœur.

Ce panorama ne serait pas complet si j'oublie de mentionner combien je suis redevable à l'entreprise Ménara Préfa qui m'a ouvert ses portes pour mon terrain d'étude et, en particulier, M.MOUQSETTE pour s'être montré disponible tout au long de cette recherche.

J'ose espérer que ce travail sera à la hauteur du temps, de l'attention et de toutes les belles choses dont vous m'avez comblée.

Merci à tous.

SOMMAIRE :

Introduction Générale	4
PREMIERE PARTIE.....	7
CADRE CONCEPTUEL DE LA RECHERCHE	7
Introduction de la première partie	8
❖ Chapitre I : Les fondements théoriques et conceptuels du SI et du CG.....	9
▪ Section I : Cadre conceptuel du Système de contrôle de gestion.....	9
▪ Section II : Le management de l'information	21
❖ Chapitre II : Les relations Système de contrôle-ERP- performance.....	47
▪ Section I : Système de contrôle de gestion et performance.....	47
▪ Section II : Impact des ERP sur le contrôle de gestion.....	62
Conclusion de la première partie	84
DEUXIEME PARTIE	85
ERP et contrôle de gestion au sein de Ménara Préfa	85
Introduction de la deuxième partie	86
❖ Chapitre I : Contexte, objectifs et méthodologie de la recherche empirique.....	87
▪ Section I : Contexte et objectif.....	87
▪ Section II : L'ERP et le système de contrôle de gestion au sein de Ménara Préfa	114
❖ Chapitre 2 : Evaluation de l'impact de l'ERP SAGE X3 sur le contrôle de gestion au sein de Ménara Préfa.....	117
▪ Section I : <i>Des perceptions divergentes selon les acteurs en présence</i>	117
▪ Section II : Discussions et analyse des résultats	156
Conclusion de la deuxième partie	165
Conclusion Générale	166
Glossaire	170
BIBLIOGRAPHIE	171
ANNEXE	175
TABLE DES MATIERES	179

Introduction Générale

Comme l'explique l'éminent père fondateur du contrôle de gestion Anthony¹« La relation des traitements des informations et la fonction du contrôle de gestion ressemble globalement à celle d'un réseau économique avec ses utilisateurs. Les concepteurs et les opérateurs d'un tel réseau essaient de faire circuler les messages rapidement et de manière fiable et claire ; à cet effet, ils n'ont pas besoin de connaître le contenu des messages».

Affirmer que le rôle des systèmes d'information dans l'entreprise est un élément central dans le traitement opérationnel n'est pas chose nouvelle, il n'en est pas moins important dans la prise de décision stratégique. Ainsi, dans les années 80, les EDI (échanges de données informatiques) ont commencé à se développer chez les équipementiers automobiles aux Etats Unis et en Europe. Ils couvrent alors un grand nombre d'applications de ces entreprises. Des progiciels apparaissent mais sont seulement destinés à une fonction spécifique de l'entreprise : GPAO (Gestion de production assistée par ordinateur), comptabilité, gestion financière, gestion comptable.... On parle alors d'automatisation des fonctions de l'entreprise néanmoins il est encore trop tôt pour se prononcer et parler des systèmes d'informations intégrés.

C'est seulement dans les années 90, avec l'explosion de l'informatique individuelle et des réseaux (client/serveur), que le partage de l'information devient vite accessible. L'utilisateur se place alors au cœur du système et l'informatique se retrouve au service de la stratégie de l'entreprise. C'est à partir de là que les PGI (Progiciels de Gestion Intégrés) encore appelés ERP, se sont peu à peu imposés aux entreprises, visant à intégrer l'ensemble des EDI et de leurs applications. Aux applications spécifiques, très onéreuses et cloisonnées qu'elles développaient, depuis plus de 30 ans, de nombreuses entreprises ont fini par préférer ce type de progiciels, bénéficiant d'une expertise et d'un support mondial de leurs éditeurs, quitte à abandonner la souplesse d'une application propriétaire.

A l'heure actuelle, les ERP sont devenus un des moyens de renforcer la multinationalisation des entreprises avec une structure mondiale de partage de l'information. Les ERP sont donc des logiciels paramétrables, modulaires, intégrés et qui ont pour objectif de mettre en réseau, par une base de données unique, l'ensemble des données relatives aux fonctions de l'entreprise (comptabilité, communication, ressources humaines, marketing, etc.). Ils globalisent ainsi tout le système d'information dans un seul progiciel et par cette logique d'intégration, ces progiciels ont la capacité de récupérer automatiquement et quasi instantanément toute l'information à tous les niveaux de l'entreprise.

ERP et SAGE X3 : ces quelques lettres énigmatiques reviennent souvent dans les colonnes des journaux, dans les pages des magazines, dans les titres des conférences et dans les discussions entre chefs d'entreprises. Dans les entreprises, le concept est omniprésent puisque presque tous les grands groupes industriels et les PME, aux Etats-Unis comme en France, en ont installé ou sont en train d'en faire l'acquisition et actuellement on constate la même chose pour le cas marocain.

¹ 1Anthony, R., Welsch, G. et J. Reece, 1985, *Fundamentals of Management Accounting*, 4^{ième} éd. Irwin.

Rares sont les chefs d'entreprises qui n'en ont jamais entendu parler. Et depuis quelques années, aux côtés de « Word, Excel, Access » dans la rubrique Connaissance de l'outil informatique des curriculum vitae, on voit apparaître la mention « SAGE X3 ».

On a dit le meilleur et le pire des Progiciels de Gestion Intégrés (PGI en français, ou ERP pour Enterprise Resource Planning en anglais). Le produit SAGE X3 en particulier, le plus répandu, collectionne les louanges et les critiques. En tout cas il apparaît que si le succès a été au rendez-vous, car il s'agit bien d'un succès pour les éditeurs, l'ère du décisionnel prend le relais.

Les ERP constituent aussi potentiellement un formidable outil au service des contrôleurs de gestion. En effaçant les contraintes de collecte et de stockage de l'information, en permettant leur actualisation rapide, l'édition automatique des états de suivi (tableaux de bord) et l'accélération des procédures de feed-back, les ERP sont un levier d'amélioration de la production et du contrôle de l'information, rendant possible l'avènement de nouvelles pratiques ou de nouveaux supports de contrôle.

Les changements dans le domaine du contrôle de gestion peuvent se présenter sous deux formes (Burns et Scapens, 2000) :

- une rupture brutale remettant en cause un équilibre d'ensemble stable avec ses règles formelles et ses pratiques concrètes (phénomène de révolution).
- un processus dialectique de modification des pratiques et d'ajustement des règles, nécessitant une certaine durée et aboutissant à une nouvelle configuration (phénomène d'évolution).

Dans le champ du contrôle de gestion on peut donc distinguer ce qui est « appareillage conceptuel » (les modèles et les outils formalisés) et ce qui relève du « dispositif organisationnel » (les structures et les comportements). Hyvönen (2003) indique qu'il n'y a pas de lien entre la mise en place d'un ERP dans l'entreprise et les innovations conceptuelles en matière de contrôle de gestion comme le calcul des coûts de type ABC et la démarche ABM, le target costing et le balanced scorecard ... Il semble toutefois à certains analystes que dans plusieurs systèmes ERP, le codage des informations permettant de nourrir une modélisation de type ABC des coûts est défaillant (Willis D., 2001). Les ERP n'ont pas fait surgir de nouveaux systèmes de représentation innovants, ils ont juste permis de rationaliser, automatiser et rendre plus performants les systèmes d'animation classiques des entreprises (Meyssonnier et Pourtier, 2006).

Par contre, le résultat le plus flagrant est que l'attention du contrôleur, jusque là essentiellement focalisée sur la collecte des informations enregistrant le degré de réalisation des budgets, peut se consacrer, de façon nettement plus importante, aux prévisions et à l'analyse.

D'après Scapens et Jazayeri (2003), les ERP permettent quatre évolutions en matière de contrôle de gestion :

- L'élimination des tâches routinières (paie, une partie de la budgétisation, etc.) ;
- Le transfert des connaissances comptables aux managers de terrain ;

- L'utilisation d'indicateurs avancés plus nombreux (éléments physiques précurseurs des performances plutôt que mesures financières les constatant) ;
- Un rôle plus large des contrôleurs de gestion.

Problématique et questions de recherche :

Dans ce débat, et dans l'ère de l'e-management, notre question de recherche peut être formulée ainsi : **Quelle est la place qu'occupe le système d'information et en particulier l'ERP dans le contrôle de gestion des PME familiales en croissance ?**

Les questions de notre recherche peuvent être déclinées ainsi :

- Dans une PME en croissance, quelle perception les différentes parties prenantes impliquées dans le management ont-elles du système d'information dans sa relation avec le contrôle de gestion, notamment en rapport avec la question de la croissance et ses retombées au niveau de la performance ?
- Comment se présente la relation système d'information/contrôle de gestion dans une PME en croissance et quels sont les facteurs qui fondent cette relation ?
- Quel est le processus qui conduit au choix d'un système d'information orienté vers le contrôle de gestion dans une PME en croissance et quels sont les critères et les motivations sur lesquels se fonde ce choix ?
- Quelles sont les retombées du système d'information sur la qualité du contrôle de gestion dans une PME en croissance ?
- Quels sont les obstacles et les difficultés rencontrées par une PME en croissance dans la mise en place et le pilotage d'un système d'information orienté vers le contrôle de gestion compte tenu de la phase de croissance que connaît la PME ?

Structure du mémoire :

Pour répondre à cette série d'interrogations et comme de coutume dans la démarche de la recherche classique, notre mémoire comportera deux parties. La première sera consacrée, dans un premier chapitre, à un débroussaillage théorique des concepts que nous comptons mobiliser pour notre cadre d'analyse : les fondations du système de contrôle de gestion et le management de l'information. Le deuxième et le dernier chapitre de cette première partie portera sur l'impact des ERP sur le contrôle de gestion et leur influence sur la performance. Notons au passage que l'entreprise familiale sera présentée et diluée le long de cette partie, on ne lui accordera pas de chapitre spécifique.

Dans une seconde partie, nous commencerons par un premier chapitre qui présentera le contexte de recherche ainsi que la société MENARA PREFEA. Par la suite, nous exposerons notre méthodologie de recherche qui associe une démarche exploratoire à une approche qualitative pour ensuite présenter le système d'information SAGE X3 et le système de contrôle de gestion au sein de MP. Enfin, le deuxième et le dernier chapitre sera consacré à l'analyse des résultats de notre étude de cas.

PREMIERE PARTIE

CADRE CONCEPTUEL DE LA RECHERCHE

Introduction de la première partie

Dans la concurrence mondiale actuelle, qui nécessite le développement et le renouvellement du tissu économique et de l'emploi, l'émergence de produits, services nouveaux et la compétitivité sur les marchés, les PME jouent un rôle décisif. Parmi elles, les petites entreprises familiales qui se développent et innovent sont, dans leur genèse, confrontées à deux moments clés: d'abord la phase de création de l'entreprise, où il s'agit de définir l'offre et de réaliser le positionnement initial de l'entreprise, puis, plus tard, la phase de structuration de l'organisation et de sa gestion (qui intègre la mise en place d'un réel contrôle de gestion dans l'entreprise pour assurer le pilotage de la performance).

Lors de la première étape, de naissance de l'entreprise, la problématique est liée à l'entrepreneuriat et tournée vers les marchés. Lors de la deuxième étape, d'évolution vers la maturité de l'entreprise, la problématique est celle de la formalisation-rationalisation du mode de fonctionnement de la PME. Sa spécificité réside en grande partie dans la nature du traitement de l'information nécessaire à son fonctionnement. Comme Paraque (2004) l'indique : « *Une PME est une organisation engagée dans une logique de conviction dont le résultat est chaque fois remis en cause alors que la grande entreprise est une organisation inscrite dans une logique de production de connaissances partagées, c'est à dire la production d'informations standardisées susceptibles de permettre des arbitrages sur la base de règles communes.* ». L'introduction du contrôle de gestion dans l'entreprise familiale moyenne en croissance est donc essentielle car elle concrétise le basculement de celle-ci d'un mode de fonctionnement de PME à celui d'entreprise mature de type standard.

A la multiplication, actuelle et à venir, de l'informatique au sein des entreprises, il est nécessaire que des outils soient créés afin d'harmoniser cette « Jungle » de logiciel et de programmes épars. Surtout dans une période où l'information est un enjeu essentiel que ce soit dans les groupes ou sur les marchés financiers. Au terme de notre travail, il semble que le rôle peut être endossé par les ERP. A ce titre, l'implantation généralisée des ERP (progiciels de gestion intégrée) constitue un fait majeur de ces décennies en matière de management. L'intégration des procédures et des différentes dimensions de la gestion ouvre un champ nouveau aux techniques décisionnelles en éliminant les cloisonnements de l'organisation. Les décideurs disposent d'une vue transversale, globale mais aussi très précise des flux d'informations leur permettant d'affiner et accélérer les prises de décision. Leur implantation suppose une modélisation globale des flux et des process de l'entreprise passant éventuellement par un reengineering de l'ensemble des usages et techniques en place. C'est alors une opportunité remarquable pour actualiser les modèles de contrôle et de comptabilité de gestion en les faisant évoluer.

Ajoutons à cela, que ces progiciels de gestion intégrés possèdent leurs lots d'atouts et d'inconvénients de par leur nature même. Ils incorporent des enjeux essentiels comme la fiabilité et l'accessibilité de l'information, constituent un apport stratégique, mais aussi un support pour les méthodes ABC/ ABM. Leur mise en place se heurte à certaines contraintes comme la nécessaire implication du personnel, mais également la difficulté à maîtriser les effets pour l'organisation. Leur rigidité et leur niveau de complexité actuel représentent un frein à leur pénétration sur de nouveaux marchés.

C'est ainsi que nous traiterons dans cette première partie deux chapitres qui nous permettront de cerner avec minutie notre cadre conceptuel. Dans le premier, nous aborderons le thème du système de contrôle de gestion et le management de système d'information de la façon la plus riche et la plus synthétique à qu'il nous a été possible de faire. Les deux sections consacrées à ce chapitre feront le tour du Phénomène, en le traitant de tous les côtés pour pouvoir analyser en premier temps le cadre conceptuel de SCG (Section I) et en deuxième temps nous allons rappeler l'information comme étant la matière première du contrôle de gestion en cernant les objectifs du contrôle de gestion et nous déterminerons les conditions de réussite pour y parvenir (Section II). Le deuxième comprend deux sections lui aussi, viendra compléter notre cadre conceptuel en traitant cette série d'interrogations, nous allons dans un premier temps analyser la conception du SCG, la participation des managers au contrôle de gestion et leur performance managériale ainsi de traiter la divergence qui existe entre le contrôleur de gestion et le manager (Section I) Dans la deuxième section du même chapitre nous allons rappeler en premier lieu l'intégration des systèmes d'information dans le cadre des ERP, deuxièmement nous allons analyser les apports des ERP dans le Contrôle de Gestion et ses limites et troisièmement nous allons voir le contrôle de gestion comme étant parent pauvre des ERP. Il nous est apparu particulièrement utile à la fin de voir l'ERP, changement organisationnel et contrôle de gestion.

❖ **Chapitre I** : Les fondements théoriques et conceptuels du SI et du CG

▪ **Section I** : Cadre conceptuel du Système de contrôle de gestion

Nous traitons en premier lieu dans cette section l'évolution du champ de contrôle de gestion, puis les critères qui caractérisent le SCG (Paragraphe-1). En deuxième lieu nous traitons le design du système de contrôle de gestion (DSCG) et les spécificités des PME familiales en croissance afin d'analyser l'impact de ces dernières sur DSCG (Paragraphe-2). En troisième, lieu on va analyser le contrôle de gestion dans les PME familiales du fait que le poids de la famille et les héritages bloquent la mise en place d'un contrôle de gestion au sein d'une PME familiale en croissance (Paragraphe-3).

- **Paragraphe-1** : Evolution du champ du contrôle de gestion et les caractéristiques du SCG

1.1. L'évolution du champ du CG:

Le contrôle de gestion est une discipline en pleine évolution (De Rongé et Cerrada, 2005) dominé par deux écoles : l'une mettant l'accent sur l'exercice du contrôle et du pouvoir (suivie par Gervais (2000), par exemple), ancrée sur la maîtrise d'un ensemble d'outils essentiellement comptables et permettant l'atteinte de résultats préétablis ; et l'autre, plus comportementale (suivie par Merchant et Van Der Stede (2007), par exemple), soutenant que la première fonction d'un SCG est d'influencer les comportements afin d'augmenter la probabilité d'atteinte des objectifs de l'organisation.

Ces deux écoles ont donné naissance à deux modèles au sein de la littérature scientifique. Le modèle classique ou traditionnel renvoie, selon plusieurs auteurs (Bouquin, 2005; De Rongé et Cerrada, 2005 ; Langfield-Smith, 1997) aux travaux d'Anthony (1965). Ce dernier souligne que le

contrôle de gestion est le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente, dans le but d'atteindre les objectifs de l'entreprise. Néanmoins, si l'importance des travaux d'Anthony est indubitable, son modèle présente plusieurs limites. En effet, il met principalement l'accent sur les contrôles de type comptable, financier au sein du système de contrôle de gestion (désormais) SCG ainsi que sur l'exercice du pouvoir, de ses conséquences et il sépare le contrôle de gestion des contrôles stratégiques et opérationnels (Otley et al. 1995). De plus, sa définition s'intègre dans une théorie normative où domine l'optimisation des ressources (principalement financières) en vue d'atteindre des objectifs préétablis et cette vision n'a de sens que dans un contexte de stabilité de marché, ce qui est rarement le cas de nos jours. Prenant ces critiques en compte, un modèle de nature plus comportementale a vu le jour. Le SCG y est décrit comme un processus qui permet d'influencer les comportements (Flamholtz et al. 1985) et qui doit permettre de favoriser la coopération collective des individus et des diverses unités grâce à la poursuite d'objectifs congruents (Ouchi, 1979; Flamholtz, 1983).

La majorité des définitions intègre donc toujours les processus d'organisation des ressources en vue d'atteindre les objectifs découlant des choix stratégiques que les dirigeants de l'entreprise souhaitent mettre en œuvre. Néanmoins, Merchant et Van Der Stede (2007) soulignent que la première fonction du contrôle de gestion est d'influencer les comportements en vue d'augmenter la probabilité d'atteindre les objectifs, que ces derniers ne doivent pas être spécifiquement quantifiables ou financiers, et qu'ils ne sont plus à envisager dans une perspective déterministe. Leur présence devient alors un moyen de baliser l'espace de liberté des acteurs. Au cours de ces deux dernières décennies, les SCG ont donc évolué d'une information plus formalisée, financière et quantitative vers une information de plus grande ampleur, externe et intégrant tant les aspects financiers que non financiers (Arnaud et al. 2001 ; Chenhall, 2003).

1.2. Critères caractérisant le SCG :

Une multitude de critères ont été utilisés pour caractériser les SCG. A notre connaissance, aucune grille de lecture unificatrice n'a été proposée à ce jour en contexte PME familiale en croissance. Nous proposons donc une revue de la littérature de ces critères afin de les analyser, au regard des spécificités de la PME familiale en croissance.

✓ Traditionnel versus non traditionnel

Le premier critère caractérisant les SCG que l'on peut retenir des deux modèles dominants est leur nature traditionnelle ou non traditionnelle. Dans leur forme traditionnelle, les contrôles ont une dominante financière et sont principalement basés sur des outils tels que les budgets ou les outils de mesures de la performance financière (Ittner et Larcher, 1995).

Dans leur forme non traditionnelle, les contrôles intègrent la dimension non financière, ont une orientation de plus long terme et doivent permettre tant à l'entreprise qu'aux individus de s'adapter à leur environnement. De nouveaux outils et méthodes ont donc vu le jour tel que la Balanced Scorecard ou l'Activity Based Costing (ABC) pour répondre à ces besoins. S'il est clair que la nature de ces systèmes est différente, plusieurs auteurs (Arnaud et al. 2001) soulignent également leur complémentarité.

✓ **Centralisé versus décentralisé :**

On peut aussi définir les contrôles selon la manière dont ils sont exercés. Plusieurs auteurs (Burns et Waterhouse, 1975 ; Whitley, 1999) ont souligné que certaines grandes entreprises disposent d'un système de contrôle de gestion centralisé, avec une démarche de contrôles de type 'topdown', dans lequel peu d'autonomie est laissée au personnel, le système étant alors, selon Whitley (1999), plus informel. Mais, à l'inverse, le système peut être décentralisé, le personnel disposant alors de plus d'autonomie et cette décentralisation impliquant souvent une certaine formalisation des contrôles.

✓ **Ex post versus Ex ante**

Les contrôles peuvent également être envisagés dans leur dimension temporelle. Ainsi, les procédures mises en place au sein d'un SCG sont des contrôles dits ex ante tandis que l'analyse des écarts entre les ressources budgétées et les ressources utilisées est caractérisée par son application ex post. Ainsi le SCG lui-même peut soutenir un modèle de régulation ex ante ou ex post. Le premier met alors l'accent sur la planification, tandis que le second est structuré autour du pilotage (Fernandez et al. 1996).

✓ **Proactif versus réactif**

Les contrôles peuvent aussi être caractérisés par la fonction qu'ils remplissent au sein de l'entreprise. Ainsi, certains contrôles ont une fonction préventive, d'anticipation et sont qualifiés de contrôles 'proactifs'. Ce type de contrôles permet ainsi de prémunir l'entreprise de certaines actions qui pourraient affecter sa performance (Merchant et Van Der Stede, 2007: 5) et d'anticiper les changements du marché. Les contrôles réactifs ont au contraire une fonction plus informative destinée à permettre la mise en œuvre d'actions correctrices.

✓ **Étroit versus distant**

Les travaux de Merchant et Van Der Stede (2007: 127) définissent ces critères selon le degré d'assurance, pour le management, que les salariés agiront en congruence avec les objectifs de l'entreprise. Ainsi, au plus haut degré, le SCG de type étroit est un système dans lequel les individus sont presque considérés comme des machines appliquant ce qui est inscrit dans les multiples règles, procédures, codes de conduite et autres régulations au sein de l'entreprise.

Le SCG de type distant, quant à lui, est un système dans lequel les individus disposent d'une certaine autonomie et de libertés dans la prise de décision. Les auteurs soulignent cependant que le SCG ne peut être étroit que si le management dispose d'une bonne connaissance de ce qui doit être contrôlé en relation avec les objectifs de la firme, et s'il peut implémenter les formes de contrôles choisies de manière efficace, en évitant de possibles effets cachés. Le choix du type étroit ou distant dépend donc du contexte mais aussi du profil du dirigeant ou des managers.

✓ **Formel versus informel**

Un critère qui a été analysé par de multiples auteurs (Anthony et al. 1989 ; Langfield-Smith, 1997 ; Simons, 1995...) concerne la formalisation des contrôles. Selon Simons (1995), les contrôles formels, dans une vision traditionnelle et dans leur forme mécaniste, impliquent des règles formelles, des procédures standardisées, des routines et des régulations. Néanmoins, ils peuvent aussi être utilisés de manière interactive, dans une vision non traditionnelle, et soutenir

tant l'apprentissage organisationnel que l'adéquation avec l'environnement. Tandis que Langfield-Smith (1997) y inclut les règles, les procédures opérationnelles 'standard' et les systèmes de budgets et souligne que les contrôles formels sont plus visibles, plus objectifs et plus faciles à identifier pour la recherche. Il y intègre les contrôles de résultats qui ont une nature de 'feed-back' et souligne qu'ils sont souvent financiers. Il s'agit de contrôles dont le but est de s'assurer que les résultats sont atteints et qui impliquent de surveiller, de mesurer et d'effectuer des actions correctrices. Ils peuvent aussi être ex ante, incluant alors des contrôles administratifs, comme les procédures opérationnelles standard et les normes, des contrôles de type culturel et personnel, comme les polices de Gestion des Ressources Humaines, et des contrôles comportementaux. Selon Ouchi (1980), les systèmes de contrôle informels impliquent un modèle d'influence réciproque au travers d'un système de communication entre les deux niveaux organisationnels (Kabwigiri, 2007). Longfield-Smith (1997) ajoute qu'il s'agit de contrôles dont le design n'est pas conscient, de polices non écrites qui sont souvent dérivées de la culture organisationnelle ou en sont un artefact.

Notons enfin que plusieurs auteurs (Langfield-Smith, 1997 ; Otley, 1994 ; Merchant, 1998 ;...) ont souligné le fait qu'un SCG est un ensemble d'outils complémentaires comprenant tant les contrôles formels qu'informels. De plus, les contrôles formels peuvent être dépendants de la nature des contrôles informels mis en place (Otley, 1980; Flamholtz, 1983).

✓ **Mécaniste versus Organique**

Une classification des contrôles tient compte de leur forme mécaniste ou organique. Ainsi, Perrow (1970) les distingue selon le degré de discrétion et de pouvoir laissé aux managers, le type de coordination à l'intérieur des groupes et le degré d'interdépendance entre les groupes. Le contrôle organique implique un degré élevé de discrétion et de pouvoir, une coordination par ajustement mutuel et une grande interdépendance entre les groupes. Ouchi (1977, 1979) distingue les contrôles mécanistes de types formels bureaucratiques des contrôles organiques de types informels et sociaux.

Enfin, Galbraith (1973) inclut dans les contrôles mécanistes les règles, les programmes et procédures, la hiérarchie et la fixation des objectifs. Tandis que les contrôles organiques sont liés à l'indépendance des tâches et aux systèmes d'information verticale et horizontale. Notons que Mintzberg (1983) qualifie de mécanistes les organisations dans lesquelles il existe une 'obsession' du contrôle, de type 'top-down' et que ce type d'organisation est plus approprié aux environnements stables. Simons, quant à lui, met en évidence la complémentarité des deux formes de contrôles. Signalons aussi que les contrôles formels peuvent tant être mécanistes qu'organiques tandis que les contrôles informels ne peuvent être qu'organiques.

• **Paragraphe-2 : Design du SCG et spécificités des PME familiales**

Les SCG et les critères qui les définissent ont été majoritairement étudiés dans le contexte des grandes entreprises (Davila, 2005 ; Nobre, 2001 ; Reid et Smith, 2000). Or, les PME familiales en croissance ne sont pas sujettes aux mêmes préoccupations et requièrent des approches de gestion distinctes (Julien et al, 2005). Par ailleurs, l'approche contingente affirme que le SCG d'une organisation doit s'adapter à un ensemble de variables contingentes telles que la stratégie, la structure de l'organisation, l'environnement dans lequel elle évolue, la technologie et la culture d'entreprise (De Rongé et Cerrada, 2005).

Etudier le DSCG des PME familiales en croissance implique donc au préalable d'identifier et d'intégrer leurs spécificités.

2.1. Spécificités des PME familiales en croissance

Plusieurs auteurs montrent que le SCG fait partie du système d'information général de la PME familiale en croissance (Bragard, 1992 ; Raymond, 1994). Raymond (1994 ; 2005) identifie par ailleurs plusieurs contingences concernant les spécificités des PME qui influencent ce système d'information. Ceci va nous permettre de déterminer l'impact que peuvent avoir plus spécifiquement ces spécificités qui sont en nombre de cinq sur le DSCG des PME familiales en croissance.

✓ Spécificité psychosociologique

Le dirigeant de PME familiale en croissance est considéré comme la force centrale de la dynamique de la PME (Julien et al. 1994 ; Timmons, 1994) et se situe au centre du système d'information, de décision et de contrôle de l'entreprise (Marchesnay, 1989). Il joue donc un rôle de premier plan (Wtterwulghé, 1998) au regard de la stratégie, de la gestion, de la prise de décision et du climat organisationnel. De plus, il tend peu à partager l'information ou à déléguer la prise de décision (Raymond et Blili, 2005), ce qui influence le DSCG. Analysant les systèmes de gestion des PME, Chapellier (1997) a démontré que le profil du dirigeant influence la nature des pratiques de la comptabilité de gestion, du contrôle de gestion mis en place au sein des PME familiales en croissance et a souligné l'utilisation qu'il fait des informations de gestion, centrales au SCG (Van Caillie, 2003). Lavigne (2002) insiste principalement sur l'influence de sa formation sur la formalisation des outils de gestion, tandis que Davila (2005) souligne l'influence de la présence d'un nouveau dirigeant dans l'implémentation de contrôles de type mécaniste ou organique selon la typologie de Merchant (1998). Quand aux travaux de Nobre (2001), ils montrent en plus que les missions de base du contrôle de gestion (telle que l'analyse des coûts et des performances) sont effectuées par la majorité des dirigeants, tandis que les missions plus organisationnelles (telle que la gestion stratégique) sont peu développées, ce qui peut s'expliquer par le manque de spécialisation du dirigeant (Julien et al. 2005 ; Lavigne, 2002, Van Caillie, 2002).

✓ Spécificité environnementale :

Le degré d'incertitude qui pèse sur les PME familiales en croissance est généralement élevé (Julien et al. 1994 ; 2005), en raison du manque de pouvoir réel dont elles disposent à l'égard de leur environnement économique (Hirigoyen, 1981). En effet, la PME familiale doit tenir compte de l'opinion des acteurs environnants, ce qui la rend plus vulnérable au regard des différentes forces de la concurrence (Raymond et Blili, 2005). En ce sens, plusieurs auteurs (Marchesnay, 1989 ; Storey, 1997) indiquent que certaines PME familiales se localisent dans des activités spécialisées qui leur permettent de se protéger.

Néanmoins, d'autres recherches (Julien et al. 1994 ; Levratto, 2004) soulignent que ces stratégies de « niche » sont difficiles à mettre en œuvre. Raymond (1988) ajoute aussi que le manque de connaissance et d'expérience au sein de la PME augmente le degré d'incertitude, face à la technologie principalement. En ce qui concerne le DSCG, Reid et Smith (2000) montrent que les périodes de crises, dues principalement aux différentes forces de l'environnement, ont un

impact sur l'évolution des systèmes de contrôles. Kabwigiri et Van Caillie (2007) indiquent, quant à eux, que l'incertitude perçue par le dirigeant n'intervient pas dans l'explication de la nature (traditionnelle ou non traditionnelle) des contrôles implémentés. Par contre, elle a une influence sur la mise en place de systèmes de contrôles informels et sur la flexibilité avec laquelle ils sont exercés.

✓ **Spécificité organisationnelle, décisionnel et informationnel :**

Comparativement aux grandes entreprises, les PME familiales disposent d'une structure simple et peu formalisée (Raymond, 1994). Leur taille implique qu'elles gèrent un plus faible volume de ressources financières induisant un faible volume de ressources techniques et immatérielles (Welsh et White, 1981) et une faible spécialisation (Julien et al. 2005). Ce manque de ressources financières se traduit alors par des faiblesses au niveau de la gestion : qu'il s'agisse de la planification, du pilotage stratégique ou des systèmes d'information (Raymond et Bili, 2005). Et Si on s'intéresse à la phase de structuration de la gestion interne des petites et moyennes entreprises familiales en forte croissance avant de mettre l'accent sur le seuil organisationnel dans le développement des ces dernières, on se situe à l'intersection de plusieurs champs de la littérature académique qui se positionnent toutefois la plupart du temps dans le cadre de la théorie des ressources : les travaux sur l'entreprise familiale (mettant en évidence l'importance du capital social familial), les travaux sur l'entreprise de petite taille (soulignant la très forte contingence de l'organisation par rapport à sa taille) et les travaux sur les changements organisationnels liés à la croissance (s'attachant à décrire les métamorphoses des entreprises au fil de leur cycle de vie).

L'entreprise familiale est habituellement définie, voir notamment Litz (1995), comme une entreprise dont le pouvoir et la propriété sont concentrés dans les mains d'une famille dont les membres cherchent à maintenir des liens sociaux et des influences au sein de l'organisation. Ce type d'entreprise a trois caractéristiques essentielles (Sharma, Christman et Chua, 1997) : la multiplicité des rôles joués par les membres de la famille ; l'influence de l'institution familiale sur la vie de l'entreprise ; l'intention de continuité inter générationnelle. Il semble démontré dans la littérature que la performance des entreprises familiales est supérieure à celle des firmes non familiales (Charreaux, 1991 ; Allouche et Amann, 1995). Pour tenter d'expliquer cela, Habbershon et Williams (1999) ont listé toutes les particularités susceptibles d'être à la source de la supériorité des firmes familiales en les structurant selon quatre axes (avantages stratégiques, financiers, de ressources humaines et organisationnels). Dans le cadre de la théorie du capital social, Habbershon et Williams ont essayé d'expliquer la relation entre la surperformance des entreprises familiales et les liens sociaux structurels existants entre la famille et l'entreprise en faisant référence au concept de familiness, traduit par Arrègle, Durand et Very (2004) par « familiarisme », qui caractérise les ressources uniques que possède une entreprise suite aux systèmes d'interactions entre la famille et l'entreprise. Les auteurs qui travaillent dans le champ de la PME ont développé, quant à eux, un ensemble de travaux autour de la spécificité de l'entreprise de petite taille. Ainsi Julien (1987) a mis en évidence les attributs de la PME : petite taille, centralisation, faible spécialisation, stratégie intuitive et peu formalisée, systèmes d'information interne et externe peu complexes et peu organisés. Torres (2002), met l'accent sur la notion de proximité, jugée comme centrale dans la PME, que cette proximité soit hiérarchique, fonctionnelle, spatiale ou temporelle. Les entreprises étudiées par les auteurs de ce courant sont indépendantes (donc pas des filiales opérationnelles dirigées par des managers salariés qui sont de simples centres de profit contrôlés au sein de groupes plus importants) et les travaux portent sur :

Les micro-entreprises (projection d'un homme) ; Les petites entreprises stabilisées sans vocation spécifique à la croissance, de type artisanal par exemple ou relevant du modèle PIC (Pérennité-Croissance) dans la classification de Julien et Marchesnay (1996) ; Les entreprises momentanément petites mais ayant vocation à devenir des entreprises conséquentes, ce qui est le cas des entreprises moyennes en forte croissance ou des PME du modèle CAP (Croissance-Autonomie- Pérennité) dans la classification de Julien et Marchesnay (1996).

Nous nous intéressons aux entreprises pour lesquelles la petite taille est un moment dans une dynamique (une étape dans une volonté entrepreneuriale centrée sur le développement capitaliste) plutôt qu'à celles pour lesquelles la petite taille est une nature (une situation recherchée pour elle même car source d'équilibre satisfaisant et stable). Plusieurs auteurs (Lavigne, 2002 ; Nobre, 2001 ; Van Caillie, 2002) ont souligné l'influence des objectifs économiques privilégiés par le dirigeant sur la nature du SCG. Ils mettent ainsi en évidence une implémentation de contrôles à orientation plus stratégique lorsque le dirigeant privilégie la croissance de la firme. Spécificité des systèmes d'information Contrairement aux grandes entreprises qui réclament de formaliser le transfert de l'information tout en favorisant le contrôle, le système d'information interne des PME familiales est caractérisé par le dialogue et le contact direct, l'information transmise étant tacite et peu codifiée (Julien et al. 2005). Leur système d'information externe, quant à lui, est simple et la recherche d'information est principalement informelle (Julien et al. 2005). Entre la fin des années 60 et le début des années 90 de nombreux travaux ont insisté sur l'importance des séquences successives dans le développement de la PME. Ces conceptions relèvent de la théorie du cycle de vie de la firme et des modèles de métamorphose des PME. Habituellement, on identifie un premier stade de développement de la PME où celle-ci est quasiment exclusivement dirigée par le fondateur-propriétaire. Les modes de gestion sont informels et très personnels : on fonctionne par ajustement mutuel empirique. La croissance de la PME provoque ensuite, à un certain moment, une surcharge de travail du dirigeant-homme à tout faire et des dysfonctionnements apparaissent qui imposent un ajustement organisationnel (Steinmetz, 1969 ; Perry, 1987 ; Gasse et Carrier, 1992). Dans un deuxième stade de développement de la PME, des spécialistes sont embauchés et les tâches sont plus formalisées mais le fonctionnement reste toujours très centralisé autour du propriétaire-dirigeant (Duchêneaut, 1997). Si la croissance se poursuit, la PME doit se doter d'un système de pilotage avec des outils de contrôle de gestion, des instruments d'intéressement et de GRH, des dispositifs de reporting, etc. (Basire, 1976 ; Tashakori, 1980 ; Hofer et Charan, 1984 ; Flamholtz, 1986). Après cette transition, elle possède une structure formalisée avec délégation et elle adopte les modes de fonctionnement habituels des grandes entreprises. Toute cette évolution par étapes identifiées n'est toutefois qu'une tendance générale et les idéaux-types de référence peuvent dans la pratique être beaucoup moins purs (Churchill et Lewis, 1983).

➤ **Les seuils organisationnels dans le développement de la PME**

L'influence de la taille sur l'organisation et sa gestion interne est connue depuis longtemps : « 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. » (Mintzberg, 1982). Mais cette contingence n'est ni mécanique (d'autres facteurs contextuels agissent bien évidemment), ni linéaire (comme nous venons de le voir). Le même auteur le souligne d'ailleurs : « De nombreux éléments nous indiquent qu'à mesure que les organisations grandissent, elles passent par des périodes de transition structurelle, qui sont des

changements de nature plutôt que des changements de degré.» (Mintzberg, 1982). On a donc affaire à un processus avec des moments clés. Greiner (1972) a mis en évidence l'apparition de seuils organisationnels dans le développement de la PME dans un schéma qui est resté célèbre (analyse reprise ensuite notamment par Adizes, 1991, et Godener, 2002). La petite (voire très petite) entreprise est d'abord très largement la projection de son dirigeant-fondateur : les modes de fonctionnement informels et la supervision directe sont essentiels. A un moment donné, dans sa croissance, l'entreprise multiplie les dysfonctionnements internes en raison de l'inadaptation de plus en plus criante entre, d'une part, sa taille et les problèmes de gestion auxquels elle doit faire face et, d'autre part, son type de management intuitif et extrêmement personnalisé. La formalisation des procédures dans l'organisation devient donc indispensable.

C'est là le premier seuil dans la vie de la PME familiale: l'étape de la formalisation qui intervient souvent quand l'entreprise doit gérer une cinquantaine de salariés (le nombre de personnes à gérer semblant un critère assez central) mais avec une grande variance liée à l'activité et à une multitude de facteurs de contingence². L'entreprise, que l'on qualifie souvent, à partir de ce stade, de moyenne entreprise (Reyes, 2004), est confrontée, si elle poursuit son développement, à la nécessité d'embaucher des spécialistes, de circonscrire et répartir les fonctions. Le management formalisé, mais toujours polarisé sur le dirigeant-fondateur, est alors décentralisé. C'est là le deuxième seuil dans la vie de la PME familiale: l'étape de délégation qui semble intervenir quand l'entreprise doit gérer de l'ordre de 250 salariés mais avec là encore une grande variance dans la taille déclenchant ce changement³. A partir de ce niveau de développement, on peut estimer que la PME a atteint un stade adulte où les spécificités liées à la taille s'estompent et où la PME relève des mêmes problématiques que les entreprises classiques.

Dans cette conception, prenant en compte les métamorphoses de l'organisation en croissance, la petite entreprise atteint donc d'abord une première phase critique, le seuil de la formalisation des processus vers 50 salariés. Ceci le fait passer au statut d'entreprise moyenne qui à son tour atteint une deuxième phase critique, le seuil de délégation des responsabilités vers 250 salariés. Ensuite l'entreprise perd largement ses spécificités liées à la taille et relève des problématiques habituelles de la gestion interne des entreprises. On peut estimer de façon assez logique que l'instrumentation de gestion est devenue de plus en plus présente entre le premier seuil, le deuxième et que c'est ce qui déclenche la nécessité d'avoir recours à des fonctionnels, à des spécialistes des outils de gestion dédiés.

Une fois le recours aux spécialistes effectué et les tâches attribuées, l'entreprise doit s'assurer de la convergence des comportements, de la cohérence de son action et du suivi de ses performances. Un système global de pilotage doit donc être mis en place à l'occasion du second seuil. On ne peut concevoir de délégation des responsabilités sans modalités de reporting ou système d'accountability. On doit donc avoir un contrôle de gestion qui assure la maîtrise de la gestion interne : comptabilité de gestion, budgets, tableaux de bord, etc. L'introduction du contrôle de gestion lors du second seuil organisationnel est, à l'évidence, une étape pivot,

² Si pour Brac de la Perrière (1978) ce premier seuil organisationnel se situe aux alentours de 50 salariés, pour Steimetz (1969) et Basire (1976) il est plus bas, à environ 30 salariés, et pour Gélinaud et Gaultier (1974) ou Kalika (1985) il est plus élevé, à environ 100 salariés.

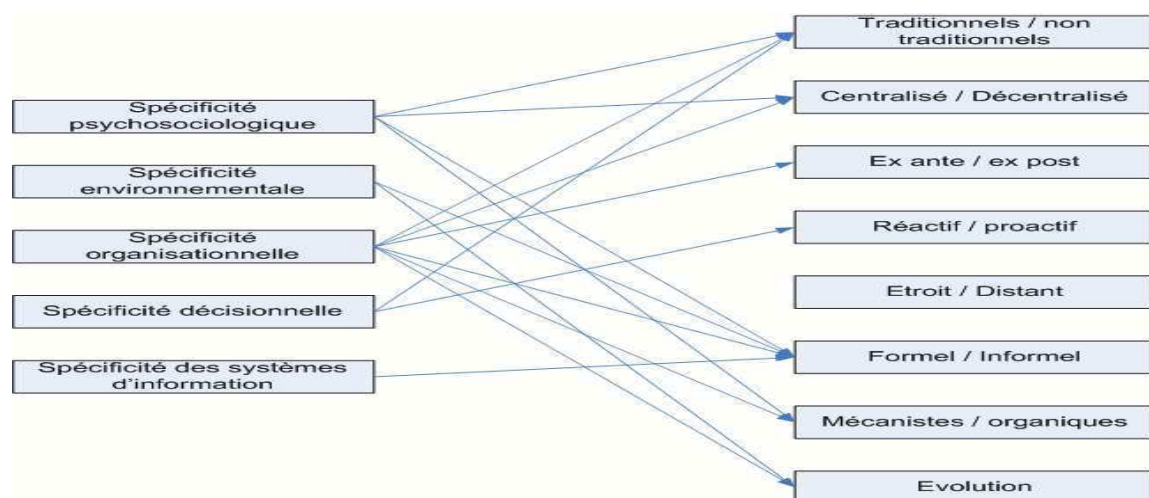
³ Les travaux sur ce deuxième seuil sont nettement moins nombreux que pour le premier seuil (ce qui justifie d'autant plus l'étude que nous avons réalisée).

fondatrice de la nouvelle identité de l'entreprise, qui de moyenne se transforme en entreprise classique, très souvent encore mono-produit et principalement nationale. Ensuite, les autres étapes dans la vie de l'entreprise sont plus liées aux choix stratégiques qualitatifs (la diversification ou l'internationalisation) qu'à des facteurs quantitatifs liés à la taille. Plusieurs études (Bajan-Banaszak, 1993 ; Davila, 2005 ; Lavigne, 2002 ; Meyssonier et Zawadzki, 2008 ; Nobre, 2001 ; Van Caillie, 2002) ont ainsi démontré que la taille a une influence sur les SCG, tant sur le nombre et la diversification des activités qui y sont réalisées que sur l'implémentation d'outils de pilotage à caractère plus stratégique. Ainsi, à mesure que la taille augmente, le dirigeant a des difficultés croissantes à contrôler seul l'ensemble de ses ressources humaines, financières et matérielles. L'entreprise doit alors formaliser les systèmes de gestion et développer son SCG, principalement du point de vue du pilotage stratégique. Ainsi Davila (2005) met plus précisément en évidence le rôle de la taille dans l'adoption de contrôles mécanistes ou organiques. Notons aussi que Bajan-Banaszak (1993) et Nobre (2001) ont mis en évidence l'évolution du rôle du contrôleur de gestion en contexte PME familiale au fur et à mesure que la taille augmente, illustrant ainsi le concept de « professionnalisation » de la gestion des PME familiales de Donckels et al. (1993). Du point de vue du secteur d'activité, Fernandez et al. (1996) ont éclairé, tout en soulignant le rôle du dirigeant, l'influence de l'espace concurrentiel sur les méthodes et les outils de contrôle de gestion, en nuancant l'effet de la taille. Selon eux, les firmes à dimension organisationnelle élevée et celles orientées par une forte intensité de base ont un SCG de type ex ante, contrairement aux firmes orientées par la demande et les firmes traditionnelles, qui ont un SCG de type ex post. Le secteur joue aussi un rôle dans le choix des méthodes de calcul des coûts et la fixation des prix de l'entreprise (Nobre, 2001), le secteur industriel étant le plus outillé, suivi du secteur des services, du secteur du bâtiment et du secteur commercial (Bajan- Banaszak, 1993).

2.2. Impact « des spécificités contingentes » sur le DSCG :

A l'issue de cette revue de la littérature, nous pouvons donc faire le lien entre les spécificités des PME familiales et le DSCG (Figure 1).

Figure 1 : Synthèse de l'influence des spécificités des PME sur le DSCG



Source : Sarah .S Didier., Van Caillie.. (2008), « Le design du système de contrôle de gestion des pme: Une quête de stabilité adaptative », HEC Ecole de gestion de l'université Liège Novembre 08/ 200811/01

Ce portrait synthétique et cette analyse des critères du SCG montrent que certaines spécificités sont plus dominantes que d'autres au sein de la littérature, que l'ensemble des spécificités n'ont pas toujours été étudiées de manière combinée et que certaines relations n'ont pas ou peu été mises en évidence, principalement celles qui concernent le caractère étroit ou distant du SCG et la nature mécanistes ou organiques des contrôles implémentés.

Après avoir étudié l'évolution du champ du SCG, ces critères, son design et l'impact des spécificités des PME familiales sur DSCG, il me semble nécessaire avant de conclure cette première section et de mettre l'accent sur le CG dans les PME familiales en croissance en analysant la méthode de recherche employée et le profil des entreprises qui porte principalement sur la taille, l'effectif et l'âge; les pratiques du CG dans les PME familiales et finalement de voir l'impact des facteurs de contingence, le fonctionnement en mode projet en tant qu'élément contingent dans les pratiques de contrôle de gestion.

- **Paragraphe-3** : Le contrôle de gestion dans les PME familiales en croissance

Le regain d'intérêt pour le contrôle de gestion dans les PME date de 2001. La recherche menée par Th. Nobre en France et qui a fait l'objet de deux publications majeures (Nobre, 2001a et 2001b) semble marquer le renouveau d'un sujet qui a permis la diffusion de publications éparses dans les années quatre-vingt-dix. Un autre travail de référence est celui de Moores et Yuen (2001) qui ne traite pas directement des PME mais qui s'inscrit dans ce cadre de par son positionnement sur les entreprises en croissance. L'analyse de la littérature concernant ce point est établie en trois temps : le profil des entreprises qui porte principalement sur la taille, l'effectif et l'âge dont on ne va pas tarder sur ce point puisqu'on va le traiter dans le deuxième chapitre.

Concernant les pratiques du contrôle de gestion dans les PME familiales, un des objectifs de Meyssonier et Zawadzki (2007) est de comprendre l'échec de l'introduction du contrôle de gestion dans une entreprise familiale en forte croissance. La recherche décrit de façon assez synthétique les méthodes et outils de contrôle de gestion dans l'entreprise étudiée puis s'attache ensuite à analyser comment l'échec a pu se produire. Il s'agit donc d'expliquer ou d'interpréter l'échec plutôt que de décrire les modes opératoires du contrôle de gestion. A l'inverse, les travaux quantitatifs cherchent à identifier les pratiques des dirigeants à la lumière des manuels. Ces recherches aboutissent généralement à des profils d'entreprises auxquels sont associées des pratiques. Ces dernières sont généralement analysées en termes de calculs de coûts/prix d'une part, et de pilotage d'autre part. Derrière le calcul des coûts et des prix se cachent bien entendu les méthodes de la comptabilité analytique (coûts complets, coût cible, imputation rationnelle, méthode abc). Quant au pilotage, il fait référence aux tableaux de bord, aux prévisions, à l'analyse des écarts, aux objectifs individuels et collectifs, à la production de résultats intermédiaires. Des précisions sont généralement apportées sur les modes opératoires du contrôle de gestion : la périodicité et la régularité des contrôles, la diffusion en interne, le degré d'externalisation. On peut tout d'abord établir une distinction en termes de taille à l'intérieur même de la tranche des entreprises étudiées. Ainsi, Nobre (2001b) montre que les entreprises de 50 à 100 salariés utilisent peu les tableaux de bord, la fixation d'objectifs individuels et collectifs, la procédure budgétaire et l'analyse d'écarts. Quant aux résultats intermédiaires, ils sont calculés trimestriellement voire semestriellement. Dans les entreprises de plus de 100 personnes, les outils du contrôle de gestion sont plus formalisés et les résultats intermédiaires sont calculés mensuellement. Cela permet de conclure que plus l'entreprise est petite moins les méthodes sont utilisées et plus les temps entre

chaque contrôle sont longs (les contrôles ne sont ni sporadiques ni irréguliers mais sont simplement -à intervalles de temps égaux- moins nombreux).

Ce sont davantage le rôle joué par le client et les caractéristiques du processus de production/produit qui influencent les méthodes utilisées (déterminisme technico-économique). Concernant les outils de pilotage, la taille est clairement un élément explicatif (Déterminisme organisationnel). L'accroissement de la taille d'une entreprise renforce le besoin d'outils de pilotage de l'activité. L'auteur estime que le seuil des 100 salariés est critique à ce niveau. La taille est vue également comme un facteur déterminant par Lavigne (2002) au sujet des Systèmes d'Information Comptable (SIC) alors que les facteurs de comportements sont jugés insignifiants. Même constat de Van Caillie (2003), qui estime que plus l'entreprise est grande, plus le contrôle de gestion est développé (en termes de méthodes utilisées en interne, en termes de fréquence des contrôles et d'acteurs gravitant autour du contrôle de gestion). Le profil des acteurs du contrôle de gestion et plus particulièrement des dirigeants est également identifié comme principal facteur de contingence (bien que secondaire par rapport à la taille). Comme l'indique Lavigne (2002), les facteurs comportementaux s'expriment selon des variables diverses : l'âge, la formation, l'expérience, les buts ou l'implication du chef d'entreprise. Mais ce dernier, en tant qu'acteur parmi d'autres du contrôle de gestion dans les PME n'est pas le seul dont il faut prendre en compte le facteur comportemental. Lavigne (2002) s'intéresse ainsi au responsable de la fonction finances/comptabilité ainsi qu'à l'institution financière qui gère l'endettement. Parmi les facteurs de contingence comportementaux, plusieurs auteurs considèrent les buts des dirigeants (croissance/pérennité principalement selon la typologie CAP/PIC de Julien et Marchesnay) comme des éléments moteurs dans le choix des modes opératoires du contrôle de gestion (Chapelier, 1997 ; Nobre, 2001 ; Van Caillie, 2003). La taille et les buts semblent être ainsi les éléments les plus déterminants du contrôle de gestion dans les PME. La littérature identifie également la structure de propriété, le cycle de vie de l'entreprise, le secteur d'activité ou encore l'endettement. Le paragraphe suivant met l'accent sur un facteur assez peu étudié : la caractéristique de l'offre.

✓ **Un facteur de contingence à creuser : les caractéristiques de l'offre**

La façon dont l'entreprise crée de la valeur impacte nécessairement ses modes opératoires de contrôle (le cas présenté par Meyssonier et Zawadzki (2007)). Les auteurs montrent que le contrôle de gestion peut se limiter à son simple appareil même lorsque la taille de l'entreprise est moyenne ou grande. Leur cas relativise l'effet taille même s'ils estiment que le contrôle de gestion de cette entreprise n'est pas le modèle à suivre et que compte tenu de la croissance de la société, il devra nécessairement évoluer. Le cas montre que la simplicité de l'offre (concentration sur une partie de la chaîne de valeur, économies d'échelle, fabrication de produits standards) influe sur la façon de faire du contrôle de gestion. Ce point de vue est partagé par D. Van Caillie (2003) qui distingue trois façons de faire du contrôle de gestion dans les petites et moyennes entreprises :

- un système de contrôle de gestion développé, intégrant des activités de contrôle opérationnel et stratégique ;
- un système de contrôle de gestion peu développé, intégrant quasi exclusivement des activités de contrôle opérationnel ;
- Et une configuration particulière du design du système de contrôle de gestion.

L'auteur explique que le premier modèle est caractéristique des entreprises de taille importante, orientées par la croissance et qui sont positionnées sur des couples « produits marchés » sophistiqués. Il entend par ce dernier critère « des entreprises pour lesquelles les exigences formulées par les clients sont importantes », impliquant par la même une complexité des opérations liées à la conception, fabrication et distribution. Th. Nobre (2001) a fait un constat similaire encore plus précis. Dans son étude portant sur 86 entreprises, il isole un groupe de firmes dites « orientées clients ». Celui-ci rassemble des firmes pour lesquelles le processus de production est dirigé par le client et se fait à la commande. IL est ainsi à l'origine du produit et du déclenchement du processus de production. Les résultats concernant les pratiques de ce groupe d'entreprises montrent que celles-ci utilisent principalement la méthode de l'imputation rationnelle seule ou associée au coût complet. Quant à la fixation des prix, elle se fait principalement à partir d'un coût de revient auquel on ajoute une marge. Sandino (2007) ne met pas directement en avant la nature de l'offre comme facteur de contingence. Néanmoins, les résultats de ses recherches sont riches d'enseignements. Elle distingue quatre formes de contrôle de gestion : la forme basique qui est standard à toutes les entreprises en début de croissance ; le contrôle reposant sur les coûts ; le contrôle de type « revenue » et enfin, le modèle fondé sur les risques.

Elle évoque ainsi une suggestion que la stratégie choisie par la PME ou la grande a un impact sur le choix de modèle de contrôle de gestion. Ainsi, elle pose une suggestion qu'une entreprise ayant une stratégie low-cost va déployer un contrôle de gestion de type « coûts » ou « risques », sachant que la forme basique sera de toute façon présente. Elle pose la seconde hypothèse qu'une stratégie de différenciation induit un contrôle de gestion de type « revenue ». Celui-ci se caractérise par une grande attention portée au chiffre d'affaires et à la demande, à l'inverse du modèle « coûts » plus centré sur la minimisation des charges et du modèle « risque » dont la mission est de vérifier la conformité à des procédures. La tentation est grande de comparer la stratégie low-cost à la standardisation de l'offre (les économies d'échelle étant une des conditions pour réduire les coûts à leur minimum) et d'associer la différenciation à une offre non standardisée, soucieuse de répondre au besoin spécifique du client. Les résultats avancés montrent ainsi que les entreprises low-cost utilisent largement les modèles basés sur les coûts et les risques mais pas de façon significativement supérieure à celle des entreprises choisissant la différenciation. A contrario, il est démontré que ces dernières ont recours largement au contrôle de gestion de type « revenue » ce qui n'est pas le cas des entreprises low-cost. Elle démontre ainsi que la façon dont la PME familiale répond à la demande du client impacte la manière de faire du contrôle de gestion. Ces recherches récentes confortent ainsi l'hypothèse de la « nature de l'offre » comme facteur de contingence. Plus précisément, il ressort de ces recherches que les entreprises qui se concentrent sur un segment de la chaîne de la valeur (et en particulier la production) et qui ont de nombreux clients à qui elles proposent des produits standardisés ont un besoin en contrôle de gestion moins important ou différent des entreprises ayant quelques clients aux besoins spécifiques et qui gèrent la réponse à ces besoins de façon intégrée (de la conception à la vente en passant par la fabrication). En faisant référence à la gestion de projet, on peut ainsi poser l'hypothèse qu'une PME familiale qui gère la réponse au client selon le mode « projet » doit mettre en place des systèmes de contrôle de gestion particulièrement développés, dont les modes opératoires doivent être décrits plus précisément. Comme l'indique Kersner (2001) : « un projet est un effort complexe, non répétitif et unique, limité par des contraintes de temps, de budget et de

ressources ainsi que par des spécifications d'exécution conçues pour satisfaire les besoins d'un client ».

La gestion de projet consiste ainsi à gérer l'offre qui est décrite par le cahier des charges du client. Dans la mesure où elle vise la production d'un produit ou service qui n'existe pas encore, elle suppose une faible capitalisation de l'expérience et donc une difficulté à anticiper les coûts. Les exemples relatés récemment par la cour des comptes française (Cour des Comptes, 2007) concernant les dépassements de budgets dans les grands chantiers culturels montrent que le contrôle de gestion des projets est extrêmement difficile et qu'il nécessite des moyens spécifiques.

▪ **Section II:** Le management de l'information

Dans les ouvrages consacrés au management, sont définies les lignes que les managers se doivent d'intégrer à leur action et à leur réflexion. Bon nombre de ces lignes partent de concepts psychosociologiques et philosophiques, mais y est également présente la nécessité de gérer, donc acquérir un minimum de techniques en matières de gestion financière et de contrôle de gestion, ainsi que de connaître les modèles stratégiques classiques (BOSTON Consulting Group, A.D. Little et autres) puisque les systèmes d'information et les stratégies des petites et moyennes entreprises sont à bâtir, en partie, autour de ces modèles. Or, bon nombre de managers acquièrent les pratiques de la négociation, de la communication, de la stratégie, de la macroéconomie, mais reculent devant la gestion. Pourtant, ils sont confrontés en permanence au besoin d'information de gestion, veulent positionner leurs produits sur des grilles stratégiques, veulent améliorer la communication interne et (externe), et sont les premiers à devoir élaborer un cahier de charges du système d'information et de gestion. La littérature du management sous-estime la place de cette formation à la gestion en prônant des solutions organisationnelles et psychosociologiques (surtout axées vers les sciences humaines). L'exclusivité des méthodes n'est pas de ce monde de mouvance. C'est au contraire la complémentarité des méthodes qui prédomine et leur interdépendance. Sans un système de gestion (analyse de coûts et marges, budgets par responsabilités, tableaux de bord des points clefs, définition des performances, système de motivation) efficace et adaptable, sans un cahier des charges et une compréhension de l'efficacité et du grand choix de techniques de gestion qui sont à leur disposition, les managers ne peuvent ni faire la stratégie, ni piloter l'entreprise, ni motiver les collaborateurs. Ils peuvent avoir mis en place les structures, les techniques de communication ; s'ils ne savent définir les conventions de gestion avec le contrôleur de gestion et mettre en place un système de gestion en accord avec leur style de direction et la culture de leur firme, les effets bénéfiques imprimés par les spécialistes de la santé psychologique des PME familiales s'effaceront dans les frictions quotidiennement provoquées par un contrôle de gestion autocratique ou inadapté.

Par ailleurs, les liens techniques sont forts entre les modèles stratégiques (pilliers des choix des diversifications ou des recentrages), les systèmes d'analyse des coûts scindés en deux grandes catégories (coûts complets et coûts partiels), et les choix organisationnels. Généralement on constate certaines difficultés au sein de la PME familiale liées au contrôle de gestion qui proviennent de trois axes : le premier est le rôle essentiel du contrôle de gestion qui réside à aider les directions à mieux piloter la stratégie c'est-à-dire action. Entre le contrôle opérationnel et le contrôle stratégique, il devrait y avoir une continuité de comportements face à la gestion et à l'information, or on constate une rupture. Le deuxième axe concerne le même cadre

d'informations qui sert à plusieurs finalités : être à la fois la base objective des décisions de gestion et un système de mesure de performances des individus ce qui fait l'objet de négociations, donc de distorsions. Le dernier axe consiste sur le rôle prévisionnel imparfait car il ne va pas jusqu'à l'anticipation, seule la liaison vraiment utile à la stratégie. Concernant la transformation du contrôle de gestion est liée à l'interaction entre l'entreprise et son environnement :

Le contrôle de gestion se développe le plus souvent en période de difficultés et parfois dans l'urgence (la concurrence, les difficultés de rentabilité et les nécessités de diversification et de recentrage stratégique) ce qui nécessite un besoin d'information c'est-à-dire un contrôle de gestion. Une PME familiale qui ne cherche pas l'information surtout en externe est une entreprise qui renonce. Elle renonce à posséder une liaison avec son environnement. Une PME familiale qui se prive de cette faculté se prive, donc à terme de survie. Dans un monde où l'adaptation n'était pas nécessaire univers de croissance continue, économie de production ceci ne présenterait pas d'avantages majeurs. Etre informé implique une certaine adaptation afin de pouvoir agir. Concernant la transformation de l'informatique, on notera que l'informatique est de plus en plus légère, de moins en moins coûteuse et compliquée pour l'utilisateur, a apporté au contrôle de gestion un support technique dont il est demandeur mais l'informatique a également permis aux PME familiales de prendre du recul sur le domaine de l'information. L'informatique est maintenant considérée comme matière première, échangeable, stockable et Transformable. Dont on analyse le processus de fabrication. Pour le contrôle de gestion, comme pour l'informatique, l'information est un produit. Mais c'est l'arrivée des ordinateurs qui a développé cette idée que l'information est une matière première comme autre. C'est l'informatique qui a fait de l'art d'analyser les circuits d'information une science : elle a amené le concept de système d'information.

On peut traiter l'information où l'on veut, mais c'est l'exploitation de cette information qui définit la structure réelle de la PME familiale en croissance et du style de direction. Car en passant de l'informatique lourde à l'informatique légère et décentralisée, on ne décentralise pas forcément le traitement de l'information. Tout dépend de la manière dont on distribue l'information. L'informatique rend aussi les interlocuteurs du contrôle de gestion plus exigeants et plus critiques à l'égard du contenu des informations. Ainsi, il me s'avère nécessaire de souligner la transformation de la distribution de l'information puisqu'elle est aujourd'hui le plus difficile à cerner dans l'avenir. Pourtant, c'est elle qui apportera les réponses en matière d'efficacité des systèmes d'information. Les utilisateurs du contrôle de gestion sont en droit d'attendre beaucoup de progrès des systèmes d'information, et, dans ces conditions de qualité, devront se servir d'une information existante. Or, il faut bien noter qu'un malentendu existe souvent entre un contrôle de gestion qui ne sait pas se vendre, une direction générale qui oublie qu'elle a l'information, et des opérationnels qui estiment être les moutons sur le dos desquels on tond l'information. Le nouveau statut de l'information doit s'accompagner d'une volonté de dépassionner l'information. Cette dernière doit circuler dans les meilleures conditions pour permettre à l'entreprise d'acquérir un sixième sens, qui la garde en état de veille. Le contrôle de gestion, et par sa nature, est sensé suivre les volte-face de la PME familiale et de son environnement. C'est ce qui donne l'impression d'une perpétuelle remise en question des méthodes par les services de gestion, sinon d'une instabilité parfois mal perçue par les autres fonctions. On peut être surpris de constater les interrogations concernant ce domaine, mais elles reposent sur des préoccupations et des modes d'analyse constants. Planification, analyse de coûts, vie des produits, mécanismes financiers

restent relativement les mêmes dans la plupart de leurs dimensions. Mais les questions actuelles sont plus profondes : les concepts et les techniques, dont la façon de voir, se sont, en effet, enrichis avec le temps grâce à l'informatique et à la possibilité de faire des simulations. On ne peut plus voir l'information ni le risque, de la même manière. On ne peut plus ignorer l'importance du système d'information dans les éléments qui constituent fondamentalement l'entreprise : sa vocation et sa stratégie, ses métiers et ses marchés, les hommes, les missions de ses hommes, ses structures et son identité. La cohérence et l'attention apportées à ces facteurs sont influencées et reflétées par le contrôle de gestion qui en est réellement porteur. Après avoir rappelé que l'information était la matière première du contrôle de gestion et du management (Paragraphe-1), nous cernerons les objectifs du contrôle de gestion et déterminerons les conditions de réussite pour y parvenir (Paragraphe-2). Finalement, nous présentons une Genèse du Contrôle de Gestion, Les systèmes d'information : définition et mise au point, Finance et Systèmes d'information (Paragraphe-3).

- **Paragraphe-1 :** L'information matière première du contrôle de gestion et du Management

Aujourd'hui la rentabilité pour la rentabilité n'existe plus. La rentabilité financière n'est que le signe de la compétitivité de l'entreprise qu'elle soit grande ou PME. Etre rentable est le signe que : L'entreprise a des coûts inférieurs à la concurrence dans un marché donné, et que la valeur ajoutée qu'elle produit a une valeur pour ses clients, donc pour trouver les ressources nécessaires : Au maintien de ses activités ; à son développement ; à ses redéploiements stratégiques et à l'équilibre entre les différents facteurs de production et les différents partenaires.

C'est le signe et le pouvoir d'une plus grande flexibilité (courbes d'expériences, partenariats, arguments de négociation, coût de revient...) C'est reconnaître la PME familiale pour la qualité de ses produits.

- Toutes les fonctions de l'entreprise sont sous tension par rapport aux clients puisque toutes entrent dans le produit final destiné au client, (Chaque fonction de l'entreprise est en concurrence avec chaque fonction de l'entreprise concurrente) ;
- Le client est prêt à assumer le prix de cette qualité (Surplus payé par lui) ;
- Les partenaires (sous-traitants, financiers, salariés) sont sécurisés ;

La PME familiale rentable montre ainsi qu'elle sait non-seulement définir une bonne stratégie, mais aussi gérer la mise en œuvre de cette stratégie. La gestion est le facteur clef de mise en œuvre de la stratégie car c'est elle qui permet à toutes les fonctions de mieux travailler, ce qui veut dire que l'information de gestion et son management est un facteur clé de succès et non pas de l'intendance ce qui implique que le contrôle de gestion est stratégique. Il a pour rôle de manager l'information (aide à l'échange, à la production, à la compréhension de l'information) utile à la prise de décision et doit résoudre les problèmes d'une logistique particulière : celle de l'information. C'est une fonction carrefour du management. Les responsables d'entreprises se plaignent souvent du peu d'information qui leur revient, du trop plein d'informations qu'ils doivent fournir, de la présentation de l'information en général. Les partenaires sociaux attaquent les informations qu'on leur communique. La direction générale cherche des moyens externes aux circuits d'information établis et les contrôles de gestion laissent entendre qu'elle n'utilise qu'une faible part du potentiel informatif du contrôle de gestion. Les listings finissent au panier ou dans

les tiroirs. Il peut aussi y avoir rétention de l'information si le contrôle de gestion est vécu comme un inquisiteur. Derrières ces griefs, c'est bien le problème du management de l'information qui se pose. Pourquoi une denrée aussi peu rare que l'information soulève-t-elle autant d'insatisfaction ? Ceci est d'autant plus paradoxal que l'on gère l'information depuis aussi longtemps que l'on gère tout court.

Cette deuxième section ne prétend pas donner des réponses très techniques quant au management de l'information, mais se veut une base de réflexion sur le thème et constitue un éclairage essentiel pour le deuxième chapitre qui suit. Il faut souligner que le plus grand nombre de responsables d'entreprises et indispensable pour que le contrôle de gestion devienne vraiment l'affaire de tous. Nous partons d'abord d'une constatation : les gens d'une PME familiale ont besoin d'informations et se considèrent assez souvent mal informés : Le contrôle de gestion actuel explique si les objectifs en termes quantitatifs sont atteints mais explique peu comment travailler pour les atteindre. C'est pourquoi une fonction de management de l'information est nécessaire : c'est le contrôle de gestion. Cette information première constitue dans les organisations un vrai paradoxe : elle représente un besoin fondé mais aussi un besoin mal satisfait.

1.1. Un besoin fondé :

- Sur le plan stratégique :

De plus en plus, se développe l'existence d'une rente d'information dans le domaine décisionnel : ceci est valable tant sur le plan des décisions des PME familiales, qu'en ce qui concerne les décisions individuelles (on peut penser notamment aux décisions de carrière). Cette rente fonctionne comme la rente technologique⁴. Un fait sociologique marquant, est la généralisation des comportements de marchés à des champs d'action qui connaissaient peu de phénomènes concurrentiels. Ce développement est lié, à l'apparition de concurrence dans des domaines jusqu'alors protégés (gestion publique, certains services, l'assurance ou la banque, les incorporels), et à la complexification du produit client qui devient un service client. Toujours est-il que le nombre d'informations à appréhender devient plus important puisqu'il faut connaître plus de « marchés » qu'avant, et ce, quel que soit le niveau décisionnel auquel on se trouve, la fonction dans laquelle on travaille. Nous avons déjà souligné la rente d'information (identique à la rente technologique) que possède le premier informé : l'existence de cette rente a lancé un phénomène quasi inflationniste de course à l'information. Le besoin d'informations est donc sans cesse croissant et constitue l'un des pôles de la compétitivité d'individus, des PME familiales en croissance, de secteurs ou même de pays (à travers leurs gouvernements). (Manager l'information = Adaptabilité).

- A tous niveaux décisionnels :

La rente d'information n'est valable pour l'entreprise qu'au sens global, c'est-à-dire pour les décisions stratégiques ; elle est réelle à tous les niveaux décisionnels. Elle ne concerne pas uniquement l'information externe mais aussi interne. La PME familiale se connaît mieux si la communication est globale. Ceci explique également la croissance du besoin d'informations.

⁴ La rente technologique est l'avantage financier qu'une entreprise première entrante tire du marché nouveau qu'elle a créé valorisant la première une nouvelle technologie. Au fur et à mesure de l'émergence d'une concurrence sur ce marché, sa rente technologique s'épuisera, du fait que du nivellement concurrentiel des prix et des valeurs d'utilité. De même, la rente du « premier informé » existe.

L'entreprise doit en effet balayer des horizons plus variés. Par ailleurs, se pose la question de la nature de l'information. Les conditions économiques évoluant de plus en plus vite, les horizons court, moyen et long termes se raccourcissent. C'est-à-dire que l'information quantitative classique est efficace de moins en moins longtemps.

Ce phénomène entraîne un besoin nouveau : le traitement d'une information qualitative. C'est un problème complexe puisque les systèmes d'information ne sont pas adaptés à ce type de travail. Les développements récents en termes de contrôle de gestion proviennent en partie de cet état de choses. De plus, en ce qui concerne l'extérieur : il faut payer le prix de l'information et l'intégrer systématiquement de manière formelle dans la base de données. On trouve très souvent plus d'éléments sur l'extérieur dans les couloirs (ainsi que certains éléments clefs internes, d'ailleurs), mais comme ils ne sont pas intégrés dans le système de gestion de manière visible, ils ne montent pas à l'état major et restent à l'état de bruit de fond. Dans son rôle d'animation, la direction générale, en facilitant la communication, doit avoir à cœur de permettre à ce bruit de fond de devenir un objet d'attention systématique et même d'en amplifier la réception grâce à la formation des hommes à l'économie et à la gestion de la PME. L'exemple japonais à cet égard notable puisqu'il montre que l'information est l'affaire de tous et pas seulement celle de niveaux hiérarchiques élevés. Il faut décentraliser l'information pour qu'elle soit appropriée par le plus grand nombre. Tous jouent le rôle de vigie de l'entreprise. Ceci réduit par ailleurs le coût de l'information et fait que l'entreprise n'hésite pas à collecter l'information.

1.2. Un besoin mal satisfait :

On peut presque dire que l'on n'a qu'à se baisser pour ramasser l'information. L'entreprise est elle-même une vaste base de données. Dans la base de données entreprise, l'information est abondante mais n'est pas traitée en fonction des besoins. On peut donc dire que le besoin d'informations est un besoin mal satisfait. Et effectivement, l'information existe toujours. En fait, l'entreprise est un lieu de circulation de l'information. On peut toujours la trouver si on la cherche. Le danger est même dans la sur- information. Elle est un danger pour tous : Pour le contrôleur de gestion qui voit ses tableaux de bord indigestes refoulés par la direction générale, mis au placard par les opérationnels. Ensuite, pour la direction générale qui pilote sans vigie et tous feux éteints et finalement pour les opérationnels qui pilotent eux aussi à vue et qui ne proposent pas de solution puisqu'ils voient des tableaux de bord plus comme un moyen de les évaluer que comme un moyen de gérer leur activité. Ils n'osent pas alors remettre en cause ou plus simplement proposer des indicateurs de gestion. Ils ne trouvent déjà trop nombreux ou hermétiques. La sur- information est bien souvent, on le voit, un problème de formation et de communication, nous avons besoin sans doute d'une image forcée mais traduit qu'il faut un équilibre entre « pas d'information du tout » et « toute information tout le temps ». Par ailleurs, il existe des constituants autour du projet d'entreprise qui ne prêtent pas à indiscrétion. Ce constat montre bien que les réponses sont dans l'organisation. Aux flux classiques que traite l'entreprise : Flux monétaires et Flux physiques. S'ajoute le flux d'information qui est la résultante ou la cause des autres. Il faut donc organiser ces flux, surtout lorsqu'il est à la base des autres et d'autant plus qu'une entité est complexe et possède un champ d'action étendu. C'est le rôle du management de l'information, c'est-à-dire du contrôle de gestion. Le contrôle de gestion va donc organiser les flux d'informations de divers niveaux. Quels sont-ils ?

1.3. Classification de l'information :

On peut tenter de classer l'information que manie le contrôle de gestion en différentes catégories :

- On peut dire qu'il y a une information stratégique et une information opérationnelle (ce qui reviendrait à dire que la direction générale n'est pas une fonction opérationnelle).
- On pourrait également faire une scission entre les informations montantes et descendantes, (ce qui impliquerait que ce ne sont jamais les mêmes).

Nous ne ferons pas la liste des séparations qu'on peut imaginer. Toutes ont le défaut de justifier une non-circulation des informations dans l'entreprise et de multiplier les tableaux de bord étroits.

✓ Critères opérationnels de classement : décision et cohésion

IL faut donc le rappeler, toute information de gestion est une information de décision. C'est donc son utilité pour les décideurs qui doit prévaloir dans sa répartition, soit son utilité comme information d'action, soit une information de mise en contexte. Par ailleurs, la matière première de l'information de décision est tirée du même gisement commun à toute l'information et à toute hiérarchie : seuls les niveaux de synthèse existent. Une grande masse d'information permet aussi la cohésion autour des axes stratégiques d'une PME familiale: c'est une information de cohésion (instrument de liaison avec l'entreprise plutôt que de communication). Elle est la base de décisions particulières concernant la définition de la performance des agents de la PME familiale en permettant le pilotage coordonné de l'entreprise. En général, elle provient du même gisement que les informations de décision puisqu'elle est une interprétation de celles-ci a posteriori et sous forme de comparaison entre un prévu et un réalisé. C'est une information de cohésion parce qu'elle permet également aux différents opérationnels de se coordonner. On pourrait trouver ici l'ébauche de catégories d'information mais en fait, on a affaire à deux traitements particuliers (par leurs objectifs) du même gisement et selon pratiquement les mêmes niveaux de synthèses. (Un niveau de synthèse correspond en fait à un niveau hiérarchique).

En général, il existe de fait une séparation entre l'information de cohésion et de décision. Le partage du temps des services de gestion se fait en faveur de l'information de cohésion, instrument de communication. Ceci est logique puisque la cohésion permet au départ aux services centraux de piloter l'entreprise. C'est elle qui permet de « mobiliser les énergies » autour des axes stratégiques. De plus, c'est en général à partir de l'information de cohésion que l'on estime la performance, ce qui peut, en fait, être insuffisant. En effet, chacun des acteurs de l'entreprise ne peut être efficace au maximum, si ses actions ne sont pas coordonnées, l'entreprise ne réalisera pas de performance puisqu'elle ne sera qu'un chaos d'actions éparses.

Le contrôle de gestion doit permettre à l'opérationnel : De connaître ses forces et faiblesses internes et externes ; d'être en état de veille ; de surveiller le suivi de ses opinions (ceci implique un aller et retour constant entre le terrain, et un contrôle de gestion performant) ; de coordonner son action avec les autres responsables et de mieux suivre ses facteurs clés de succès. En fait, Il permet souvent de ne faire que la première part des actions citées et encore ne s'agit-il que des forces et faiblesses internes. Malgré le temps, l'évolution de la PME familiale, l'évolution de

l'environnement et l'incertitude. Pour obtenir une information de qualité, il faut pratiquer d'abord un feed-back permanent et par la suite aller plus vite que les autres pour mieux décider. Pour la direction et pour l'ensemble de l'entreprise. Les choix du contrôleur de gestion doivent servir d'abord la rapidité et la clarté, gages de bonne communication, ensuite la pertinence, gage d'un bon jugement et finalement l'anticipation, facteur de performance pour la stratégie. L'organisation du contrôle de gestion doit donc éviter avant tout la lourdeur, l'incohérence et l'arbitraire.

✓ **Le gisement d'information :**

A ce stade, les problèmes qui se posent quant à l'obtention d'une information de qualité sont liés à la saisie des informations et plus généralement à leur collecte. De prime d'abord, les questions à envisager sont les suivantes : le contenu de la base de données élémentaire découlera de la réponse à ces questions :

1. Quelle est la définition du gisement pour la PME familiale en croissance ? (Bases théoriques et possibilités pratiques et techniques) ?
2. Quelle est l'histoire de l'information dans la firme et que reste-t-il en mémoire ?
3. Quelles sont les informations qui sont collectables systématiquement et celles qui formeront une réserve ?
4. Comment ceux qui saisissent l'information réagissent-ils par rapport à elle ?

Les éléments de réponse peuvent être les suivants :

- La première question est primordiale car elle pose le problème des limites du champ d'écoute (nous pouvons préférer ce mot au mot « vision », plus passif et moins large).

A priori, on doit songer à exploiter le gisement le plus large possible. Il est donc impératif de réfléchir de manière formelle sur toutes les sources d'informations externes ou internes pouvant affecter la vie et la communication de la PME familiale en croissance. Ceci sera fait dès le début d'une réflexion critique et conceptuelle sur le système de gestion. Il faut dès cette phase pensé aux phénomènes qui ne se traduisent pas forcément sous forme d'information (que nous appellerons le « non géré »). Ils sont traitables par recoupements. Les sources d'information peuvent être notamment ponctuelles ou continue, privées ou publics, gratuites ou payantes, individuelles ou en partenariat, humaines et finalement automatiques. Pour maintes actions dans la PME familiale, on sait capter mécaniquement ou électroniquement (en temps réel) l'information, seule l'action des agents de l'entreprise entraîne la saisie automatique de l'information. Leur comportement autant qu'agent de saisie n'intervient pas puisqu'il n'y a pas plus de saisie manuelle. Ce point est bien entendu valable surtout en production. Il faut noter que l'on peut l'élargir aux domaines administratifs ou commerciaux de façon plus approfondie grâce à la bureautisation galopante.

- Chiffrés ou qualitatives : Passées, actuelles ou prévisionnelles : de toutes façons stockables.
- Macro-économiques, culturelles, micro-économiques, sociales.....

Cette variété des sources d'information est telle qu'elle demande une grande compétence dans les domaines de traitement et collecte de l'information. Cela va des techniques statistiques, comptables, informatiques, de documentation, journalistiques jusqu'aux études et recherches... Cette variété peut entraîner une première sélection des informations liée simplement à leur

forme : « On ne sait pas faire ». Ceci équivaut à perdre dès le départ une partie du capital d'information de l'entreprise.

- La deuxième question peut se subdiviser en deux :
 - Quelle est la culture de la PME familiale en croissance en ce qui concerne l'information aux divers niveaux de la pyramide et donc quels seront la fiabilité et le savoir-faire de ceux qui saisissent l'information ?
 - Ensuite, peut-on reconstituer des scénarii de l'histoire de la PME familiale qui pourraient encore avoir lieu dans une situation analogue, et par conséquent avoir des répercussions importantes sur la firme, de quelque ordre qu'elles soient ?

La constitution d'une mémoire d'une PME familiale (base de données de scénarii) peut permettre, lorsque l'histoire se répète, de retrouver des réactions de défense de l'entreprise mais aussi de réduire l'incertitude des personnes de la firme en révélant la pérennité et la compétence passée de l'entreprise dans ces domaines techniques, financiers, stratégiques ou humains. On met ainsi en réserve le savoir-faire et la mémoire de l'entreprise. En effet, beaucoup des PME familiales parlent volontiers de leur savoir-faire du moment et face à une situation donnée. Mais, qu'en sera-t-il lorsque les hommes auront changé de poste ou qu'un métier qu'on croyait mort (ou sorti du périmètre de la firme) sera réintégré dans la sphère stratégique, ou qu'une conjoncture dite révolue reviendra ?

- La troisième question dirige la réflexion sur l'utilité de telle ou telle information.

La réponse demande une analyse globale. Les informations utiles sont celles qui font partie de celles demandées par tous les agents de la PME familiale et utilisées réellement afin d'améliorer leur action pour la firme. Leurs degrés d'utilité sont divers. Bien entendu, de ces degrés dépendent la périodicité, la forme et le succès de l'information. Ce critère de demande n'est pas suffisant, un des rôles du contrôleur de gestion est de susciter des demandes nouvelles par la réflexion et par des propositions. Il faut prévoir que certaines informations de base seront utilisées plus tard et donc anticiper un système flexible. Les informations utiles, mais ignorées parce que qualitatives, peuvent être transmises par journal, et n'ont pas systématiquement une périodicité plus faible. L'informatique ne doit pas privilégier l'information chiffrée. Les textes se transmettent en effet de mieux en mieux et pour de moins en moins cher. Il faut faire en sorte de développer le sens des responsabilités de la hiérarchie, de façon à ce qu'elle fasse traiter l'information comme un produit de qualité : en effet, cette information sert de base pour effectuer des synthèses utiles aux différents niveaux de responsabilité de la petite et moyenne entreprise familiale. Elle sera en outre susceptible de sortir de l'entreprise (devis, rapports financiers, niveau de qualité, marché boursier, partenaires sociaux, médias,...). Elle est la base en fin de compte de décisions stratégiques qui engagent la survie de l'entreprise donc des emplois qu'elle offre. Une PME distribuant une mauvaise information auprès des divers publics qu'elle touche ternit son image de marque et sa culture d'entreprise : c'est un problème de communication globale. Bien sûr, on doit ajouter, au critère de qualité, les critères de délai. L'organisation de la saisie des informations est primordiale en ce qui concerne. Il faut noter que les délais ne sont pas importants seulement pour faire plaisir à la direction générale ou aux services de gestion, mais ils permettent : De négocier avec les clients, d'anticiper leurs réactions ; de contrôler la marche des chantiers ensuite négocier en temps voulu avec les banques, avides de rigueur ; et de montrer le sérieux et la conscience de la PME en matière de gestion, ce qui est en général séduisant pour les

partenaires financiers. Evidemment, c'est aussi un élément de compétitivité que la direction générale et les directions opérationnelles peuvent utiliser pour une meilleure efficacité. L'une des limites à la démarche de construction des indicateurs de gestion est qu'on lui donne, avant même de la définir techniquement, des objectifs en accord avec les choix stratégiques. Cette analyse est a priori dangereuse à notre sens. En effet, il faudrait toujours lorsqu'on bâtit le système de vigie (interne et externe) de la PME familiale en croissance, penser aux indicateurs apparemment inutiles, à ceux que l'on croit inutiles in abstracto. Cette analyse limite a priori l'envergure de la PME, procède d'une recherche de rationalité et d'économie tatillonnes. Or l'expérience prouve que des indicateurs qu'on a négligés à un moment donné, pourraient éclairer d'un jour nouveau certains événements ou décisions passés. On se met alors à les suivre quand bien même d'autres, qui seront les seuls pertinents plus tard, manquent déjà. L'information dans un tel processus est toujours déconnectée de la réalité. Pour limiter ce risque, lié surtout aux indicateurs physiques et opérationnels, deux lignes s'imposent :

- Conserver au système d'information une colonne vertébrale solide d'éléments comptables de recoupement et d'éléments financiers qui aient une pérennité dans le temps quant à leur sens et à leur champ d'application.
- Garder en mémoire le plus d'informations possible (en supprimant la redondance) et surveiller ne serait-ce qu'au niveau central, les indicateurs jugés obsolètes, et ce en permanence. Leur diffusion est peut être plus pertinente à certains moments qu'à d'autres, mais en tout état de cause, il est bon de ne pas les perdre de vue.

Le stockage est, on le voit ici, nécessaire. Son objectif est de permettre des recoupements, de garder la matière de scénarii et de réagir plus vite lorsqu'une situation actuelle permet l'emploi de « vieux » indicateurs en vigueur. Ceci va à l'encontre d'une « segmentation stratégique » systématique de l'information (on trouve derrière cette idée une fonction d'écoute décentralisée permanente dont l'exemple extrême est la firme japonaise qui pratique la perméabilité de l'entreprise avec son milieu). Le niveau culturel et la motivation des collaborateurs de la firme sont alors importants : c'est grâce à un champ culturel large qu'ils peuvent recueillir et échanger l'information vitale ou innovatrice pour la PME familiale, ou donner une information utile aux clients pour améliorer le service aux clients et on peut aussi le faire avec les sous-traitants. Certains indicateurs notamment les analyses de qualité peuvent être utiles dans les relations avec les clients, les usagers ou les sous-traitants.

- La quatrième question est en fait une constatation : certaines données ou informations ne sont jamais transmises à la PME familiale en croissance par ses hommes à cause de ce que l'on peut appeler un manque d'inspiration, soit par manque de formation, soit par non-motivation.

Ce sont des pertes en ligne informationnelles. L'expérience type boîte à idées a échoué par manque de sérieux et de suivi des responsables qui n'ont pas vraiment utilisé les idées émises et n'ont pas expliqué les raisons pour lesquelles ils ne dominent pas suite, d'où une faible motivation du personnel. Certaines données sont saisies sans discernement ; on ne connaît par leur destination ; un manque de formation non seulement dans leur signification « économique » mais aussi en termes de contrôle de gestion les rend « suspectes » ou considérées comme « contraignantes ». Enfin, le service gestion est parfois un « producteur d'information » c'est

certes son rôle mais ceci conduit les services opérationnels à être passifs à l'égard du système d'information. Ceci obère donc les possibilités de remontée d'informations du terrain.

- **Paragraphe-2 :** Les objectifs et les conditions de réussite du contrôle de gestion

Nous avons souligné dans l'introduction de cette section les trois paradoxes suivants :

- Il y a presque toujours une rupture entre le contrôle de gestion stratégique et le contrôle de gestion opérationnel.
- Il y a une incohérence entre le fait de demander au contrôle de gestion de fournir de l'information de qualité, et celui de faire de cette information un moyen de mesure de performance des individus.
- Il y a incapacité dans bien des cas du contrôle de gestion qui doit théoriquement permettre la prise de décisions, à prévoir utilement.

C'est peut-être dans ces trois paradoxes qu'il faut voir les raisons des difficultés actuelles du contrôle de gestion, plus que dans les retournements économiques récents. Lever ces trois paradoxes constituera la base des objectifs du contrôle de gestion.

2.1. Les objectifs du contrôle de gestion :

2.1.1. Réconcilier contrôle de gestion stratégique et contrôle de gestion opérationnel(les problèmes liés à l'information de cohésion ou comment piloter ?)

L'outil de cette cohésion est le tableau de bord qui contient une information synthétique, comptable et littéraire, qui est une aide à la décision mais aussi la base du jugement de la performance des acteurs. Or, qui dit jugement des performances dit contrôle a posteriori. Pour notre démonstration, nous allons reprendre l'exemple du suivi par un avion. L'image classique du contrôle de gestion est la suivante : permet le pilotage de l'avion-PME familiale.

✓ Pilotage ou copilotage ?

Si le contrôle de gestion est le pilote en l'état actuel, ce pilote vérifie périodiquement qu'il a gardé le cap. C'est intéressant, mais cela ne permet pas de mieux piloter : ce qui a été fait. Le contrôle de gestion ne permet donc pas de garder le cap. Il permet de vérifier qu'on l'a gardé et d'améliorer avec un temps de retard l'action du pilote. Il ne permet pas actuellement d'anticiper, il ne se focalise pas assez sur l'amélioration a priori de l'action du pilote (gestion des causes et non des conséquences). L'information de cohésion est nécessaire mais non suffisante. Le tableau de bord du pilote n'est pas uniquement un tableau de bord directement en rapport avec l'action de piloter, il remet cette action dans un contexte. Il anticipe les besoins du pilote en termes d'informations. Dans la PME familiale, la place du contrôle de gestion est plus nuancée. Le pilote est le directeur général et les responsables opérationnels ; le contrôleur de gestion pourrait ressembler au copilote. Nous pensons qu'en fait les liens entre contrôle de gestion et management opérationnel doivent être plus étroits. Dans un avion, on peut imaginer que le copilote ne connaisse pas la destination de l'avion. Il ne devra la connaître que si le pilote devient incapable de garder les commandes. La tour de contrôle ou les liaisons radio lui donnent le cap à suivre. Dans une PME familiale, il est rétrograde que le contrôle de gestion ne connaisse pas la stratégie

de cette PME. S'il en est ainsi, c'est que l'avion est pris en main par une équipe qui ignore où elle doit se rendre, qui ignore même si un avion doit voler. Dans une PME familiale en croissance, le pilote c'est : **La direction générale + le contrôle de gestion**. C'est même plus que cela : on pourra dire que le pilote est l'ensemble de personnes à savoir la DG, les responsables opérationnels et le contrôle de gestion (Tour de contrôle + navigateur). Ceci implique que les tableaux de bord de cette équipe soient composés d'informations réelles de cohésion, c'est-à-dire qui permettent de bien piloter à priori ; qui coordonnent leur action, c'est-à-dire qui éventuellement soient plus larges que le cadre de leur fonction stricto sensu. A cet égard, l'élargissement de la fonction de directeur de production à celle de directeur industriel est un exemple frappant. Un producteur n'est plus alors seulement un producteur, c'est un organisateur, un chercheur, un logisticien, un acheteur. Il pense à court terme mais aussi à long terme (portefeuille de technologie). Le tableau de bord du producteur est alors plus qu'un tableau de bord de production, c'est un tableau de bord industriel au sens le plus large. Pour que le contrôle de gestion assure un pilotage efficace, il faut que le producteur ait des notions de stratégie commerciale, financière et des indicateurs afférents. Il faut qu'une équipe pilote existe. Le contrôleur de gestion en fait partie en tant que ciment de l'équipe. S'il ne sait pas où l'équipe veut aller, il n'y aura pas de pilote dans la PME familiale, ou plutôt, le directeur général ne pourra que donner des informations de type comptable a posteriori. Par ailleurs, il faut intégrer dans la fonction pilotage, les principaux opérationnels. Or, ces opérationnels utilisent des tableaux de bord souvent éloignés des axes stratégiques et ne peuvent donc participer au copilotage de la PME familiale. Il peut y avoir deux raisons à cette spécialisation étroite de leur tableau de bord : Soit le contrôleur de gestion ne connaît pas la stratégie lui-même ; Soit sa conception du tableau de bord est trop classique, parcellaire et empreinte du sceau du secret. Cette démonstration sous-entend qu'un responsable de fonction y compris le directeur général doit avoir une large culture d'une PME familiale et de gestion-finance ; le contrôleur de gestion doit avoir, lui, une culture plus large que la gestion-finance pure. Cette illustration implique qu'il faut tenir compte de deux types d'informations de cohésion : Celle qui permet le pilotage réel (mise en contexte à différents horizons) et celle qui permet de vérifier que le pilotage s'est bien passé (recoupements). Un aspect essentiel de l'information de pilotage réel est la simulation. On ne peut concevoir la formation d'un pilote de ligne sans simulateur de vol. On ne peut concevoir le pilotage d'une PME familiale sans simulateur. Il faut en effet prendre en compte d'une part la valeur pédagogique des simulations, d'autre part sa valeur d'anticipation (scénario de réactions préétablies à des situations données).

✓ **En pratique, bien délimiter pilotage et pointillisme analytique : définir les problèmes :**

Nous constatons en permanence lors d'action de formation, des confusions entre ces deux rôles dans le scénario suivant. Un cas proposé vise à faire monter un tableau de bord stratégique contenant des informations permettant d'expliquer comment des produits/marchés contribuent à la rentabilité de la PME familiale. L'objectif est d'appliquer la méthode des coûts partiels et l'analyse BCG à une problématique d'entreprise dans un contexte productif donné. Par ailleurs, dans le cas, les standards de production sont connus mais non organisés de façon à calculer les marges par produit/marchés. Il est bien clair que, pour le chef d'entreprise qui veut rétablir sa rentabilité, la question est de réorganiser sa production et d'éliminer d'éventuels poids morts ou de les faire revivre. Il est fréquent qu'une fois les matrices d'analyse trouvées (marges/coûts variables et matrice BCG), on revienne sur la question suivante : étant donné qu'on réorganise la

production (ce qui fait gagner de l'argent de toute manière), il existe des surcapacités, donc il faut mesurer le coût. Pour ce faire, il faut imputer les frais dans une optique coûts complets et imputation rationnelle.

Cette idée relève d'un désir d'analyse louable mais dans ce cas concret, la solution a été créer un produit nouveau pour annuler les capacités inutilisées. Le fait de mesurer les coûts des surcapacités dans la première phase des augmentations de la rentabilité est inutile. Les coûts partiels et le marketing suffisent amplement à résoudre le problème. Il faut donc faire la différence ici entre la nécessité de l'analyse des capacités de production, de l'imputation des frais fixes et l'efficacité opérationnelle, ici, en l'occurrence : abaisser les coûts de transport et réorganiser la production, puis lancer un nouveau produit pour utiliser les capacités de production. Les actions menées ne peuvent que gagner de l'argent dans ce cas d'espèce. L'analyse des capacités productives est utile si le problème est de mettre sous tension l'appareil de production en définissant les cadences souhaitables et en les redistribuant sous forme d'objectifs au personnel de la production, c'est-à-dire en actualisant les standards pour vérifier une stratégie. Mais, si on met en place un système de motivation lié à la qualité, son utilité et sa fréquence diminuent. Si on utilise un système d'évaluation des performances qualitatives, l'analyse comptable devient en théorie superflue, mais reste en pratique nécessaire comme recoupement quantitatif et pour conserver un scénario, le système ne doit plus alors entrer dans les tableaux de bord opérationnels puisqu'il ralentit l'ensemble du processus de suivi de la production et encore moins dans la problématique de gestion des ressources humaines.

La solution qui consiste à faire le pilotage par un système d'évaluation qui relève des techniques pures d'animation des hommes et de management de la qualité paraît risquée. Mais nous avons souligné que dans ce cas, le recoupement comptable reste indispensable. Il est simplement déconnecté c'est-à-dire en corrélation moins directe avec les indicateurs classiques de performance. Il est à noter que dans l'optique d'un intéressement sur les performances, il faut pouvoir d'une part chiffrer et piloter ces variables ; mais il n'est pas besoin de les calculer immédiatement et trop souvent, d'autre part, elles peuvent être traduites sous forme différente (physique par exemple) dans les tableaux de bord quotidiens et dans les objectifs.

✓ **L'information stratégique : ni « bottom up », ni « top down », les deux à la fois :**

Si l'information est la synthèse d'éléments de base fiables, le stratège lui accorde plus de confiance et peut éventuellement trouver dans les indices opérationnels des sources d'imagination ou de réforme de ses options pour l'avenir. Mais il s'en donne la peine à la condition expresse que le contrôle de gestion lui donne une information suffisante, nécessaire, et séduisante sur la forme. Le contrôle de gestion doit convaincre s'il le faut la direction, en anticipant des besoins qu'elle n'exprime pas toujours et faire preuve de créativité. (PUISER SES SOURCES SUR LE TERRAIN MAIS NE PAS L'ÉPUISER). L'information stratégique porte obligatoirement les mêmes caractéristiques que l'information de base. (DONNER ET RECEVOIR L'INFORMATION NE DOIT PAS ÊTRE UNE PERTE DE TEMPS). Dans l'écriture, la restitution, l'interprétation, la collecte, le traitement ... (ceci est valable pour tous), l'information doit parler, à la direction, mais, plus généralement, pour tous. Elle doit être simple. En outre, la direction doit s'assurer que le terrain fait et peut faire son propre suivi de gestion, c'est-à-dire qu'il n'est pas un récepteur passif de l'information de gestion mais contribue activement à sa révision. Tirer les informations du terrain est une partie importante du rôle du contrôle de gestion.

Mais cette partie ne permet que de revoir les options stratégiques en cas de danger vital pour l'entreprise. L'anticipation ne doit pas être monopolisée par la direction générale. Chaque responsable a une vision de l'avenir, source d'information (et parfois plus pertinente car moins car éloignée de l'environnement). Il faut que la stratégie s'impose aussi comme ligne de conduite à tenir par tous les agents de la PME familiale. Elle doit leur être claire. Que la stratégie ne puisse pas être définie en termes de marché, de niveau de rentabilité ne change rien à l'affaire, elle doit leur permettre de comprendre leurs objectifs en termes de plans d'action. De plus, la stratégie est qualitative. Elle donne une finalité aux actions dans la PME familiale, un cap à maintenir. Les interlocuteurs au sein de cette PME s'estiment parfois floués : Ils ne comprennent pas où ils vont, ou se démotivent (pas de finalité), spécialement s'ils n'interviennent pas directement sur le produit ou à un niveau insuffisant. Ceci provoque des tensions, notamment en période de mutation, on s'écarte du marché et des clients (lieu où l'on vend et l'on valorise ce que fait chacun), de l'entreprise elle-même qui tourne en répétant le passé. Les raisons sont : Soit de contexte à savoir la stratégie inexistante (le système budgétaire tourne à vide) et stratégie secrète, Soit techniques : Pas de plan à moyen terme qui soit un plan d'action ; Pas de traduction intermédiaire entre la stratégie qualitative et l'action quantifiée ; méconnaissance des liens entre la stratégie et le plan ou les budgets (méconnaissance liée au secret ou au manque de formation), aussi la méconnaissance de la valeur ajoutée que chacun peut apporter. Le contrôle de gestion doit exprimer clairement les options de l'entreprise. Les choix informatiques doivent épouser les orientations du contrôle. S'ils sont bien faits, ils peuvent améliorer les qualités du système d'information.

En résumé, réconcilier contrôle de gestion stratégique et contrôle de gestion opérationnel revient à ne pas multiplier les catégories, ce que l'esprit humain a tendance à faire. Ainsi, on fait volontiers en matière de démarche stratégique, une césure entre la stratégie proprement dite et les opérations, alors que l'opérationnel est en fait l'agent de la mise en œuvre de la stratégie. Bien entendu, cette intégration qui conduit finalement à une équation du type : STRATEGIE = Stratégie + Mise en œuvre = Stratégie + Opérationnel, est aussi valable pour le contrôle de gestion. Les tableaux de bord, les niveaux d'information, sont donc à soigner du bas jusqu'en haut de la pyramide et à tous les horizons de temps. Il n'y a pas réellement de tableaux de bord opérationnels et de tableaux de bord stratégiques : il y a une chaîne d'information efficace qui permet la mise en œuvre réussie de la meilleure stratégie possible. Ainsi, une décision en matière de production va nécessiter des indicateurs liés aussi bien à la stratégie, qu'aux commandes à venir, au plan de charge des machines, aux achats, à l'effectif, aux moyens financiers etc. Ces tableaux de bord doivent permettre à tous niveaux que les décisions prises soient les meilleures possibles ou de détecter les défauts le plus vite possible.

Les fonctions dites stratégiques sont aussi des fonctions opérationnelles, pour appliquer une politique, monter un contrôle de gestion en liaison avec la stratégie équivaut à construire des tableaux de bord pertinents par rapport à ces fonctions. La méthodologie n'est pas miraculeuse. C'est la méthodologie du tableau de bord appliquée aux problèmes dits stratégiques qui sont des problèmes un peu plus synthétiques que les autres. Nous le répétons, la condition nécessaire et suffisante pour réussir à lever ce paradoxe est, pour le contrôleur de gestion, de connaître la stratégie de sa PME familiale et d'être bien sûr, familier avec la technique du tableau de bord et les différentes analyses économiques et stratégiques. Nous insistons auprès des directions générales pour qu'elles trouvent des hommes à culture large et dominant leur métier pour en faire

des patrons gestionnaires de leur firme : ils sauront faire l'aller et le retour entre la réflexion stratégique et sa mise en œuvre sur le terrain grâce à leur maîtrise des techniques économiques et de gestion. Il ne doit pas y avoir de rupture entre le contrôle de gestion stratégique et opérationnel, Ils sont fondés sur les mêmes techniques et partent des mêmes données. Évidemment la technique informatique actuelle (base de données) permet d'envisager plus efficacement la levée de ce paradoxe en gérant simplement les niveaux de synthèse à partir du gisement d'informations élémentaires internes et externes. Concevoir son contrôle de gestion comme un système de pilotage est une condition nécessaire pour qu'il soit vraiment utile à la stratégie de la PME familiale. Encore faut-il que les informations qu'il véhicule ne soient pas biaisées au moment de prendre des décisions lourdes de conséquences pour le futur des organisations et des hommes.

2.1.2. Éliminer les effets pervers des systèmes de mesure de performance (distinguer l'information pour décider de l'information pour évaluer les performances) :

✓ Pratiques de gestion et comportement des hommes :

Le contrôleur de gestion devra éviter que l'information de base incluse dans les bases de données primaires (qui changent sans cesse), ne soit pas biaisée sur le plan technique : chiffres non significatifs, obsolètes, modes d'évaluation défaillants, fraudes puisqu'il n'y a pas de barrière entre l'information de base et l'information stratégique. Mais cette défaillance de l'information provient toujours des actions ou des comportements des hommes.

Pour qu'un système d'information fonctionne, il faut surtout ne jamais inciter quelqu'un à biaiser l'information. Or c'est presque toujours le cas puisque les documents d'information sont aussi les budgets sur lesquels on juge les performances : Il faut éliminer les effets pervers des systèmes de mesure de performances. Si l'information traduit une contre-performance et entraîne une sanction pour l'intéressé, il cherchera inévitablement à frauder : Lors de la négociation de ses objectifs ; lors de l'exécution de sa gestion ; en rendant compte et en retenant l'information. Les exemples sont nombreux qui nous renvoient au premier paradoxe : il y a presque toujours une rupture entre le contrôle de gestion stratégique et le contrôle de gestion opérationnel. Lors du cadrage du budget, on procède souvent en reconduisant le budget de l'année précédente, on y ajoute l'inflation et parfois, un certain pourcentage : dans la pratique, cela entraîne les fameuses « dépenses de fin d'année » parce que les opérationnels ont peur de la réduction du budget suivant si l'on a dépensé moins que prévu dans l'année en cours. Ceci traduit des actions qui ont été qualifiées de parasites, dénuées de sens stratégique. C'est important à tel point qu'une approche type BBZ a été mise en lumière pour pallier cet inconvénient. Les types de biais traduits par les dialogues les plus courants sont : Les négociations de sous-objectifs et le jeu des périodicités ou bien les objectifs isolés pour une seule fonction.

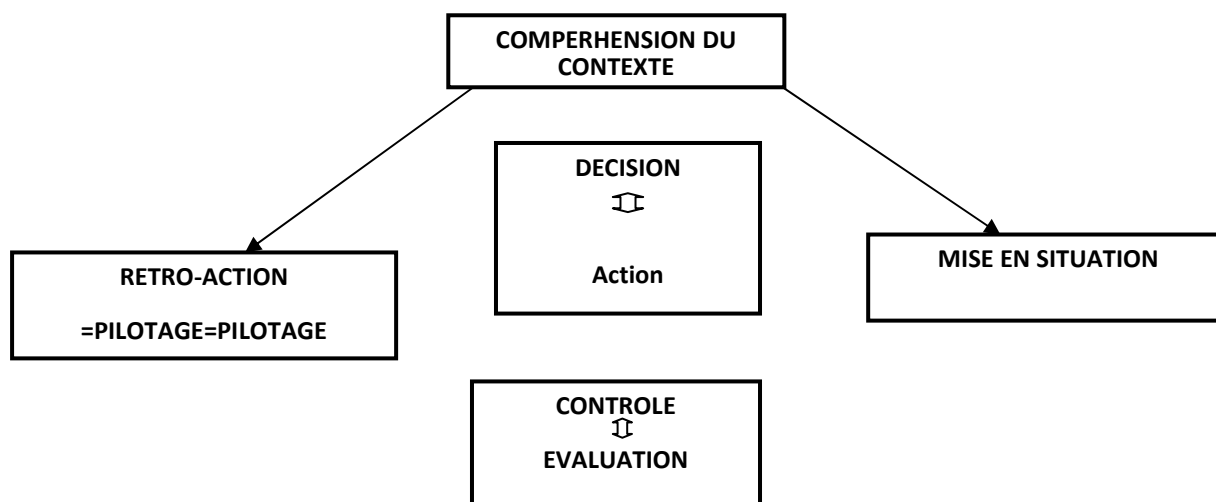
Ceci pose une difficulté qui est réelle puisque cela implique de faire en sorte que le système d'évaluation, donc de pilotage, n'influence pas le système d'information. Or, le jugement des responsables se fait à partir de cette même information (pas toujours recoupée en dehors des actions d'audit), et cependant pour éviter l'anarchie, il faut maintenir un système d'évaluation. Là est l'un des paradoxes essentiels du contrôle de gestion - management de l'information.

✓ Solutions envisageables :

Deux solutions à cela dont la première est de limiter les effets pervers pour éviter que l'information ne soit entachée de subjectivité : il faut fixer des objectifs complémentaires, sur une

action, en prenant des garde-fous : * « Faites tant de CA » ; * « Mais pas plus de tant de crédit »* ;
 * « Et pas plus de tant de remise »* ; * « Et pas plus de tant de CA sur le produit Y »* ;
 * « Attention à la répartition des clients ...

NB : Ici, il ne s'agit pas de soignée la forme du chaînage d'objectifs, il s'agit uniquement de lister tout simplement. Dans la réalité, il faut leur donner une allure plus positive et les accompagner d'une formation sur le BFR et la trésorerie.



Source : Gérard BILLEY, *Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise*, 2^{ème} édition 1996

L'impact des garde-fous est d'autant plus fort qu'il touche aux domaines financiers ou sociaux. C'est la solution la plus fréquemment retenue. Cela suppose que le contrôleur de gestion joue un rôle de pédagogue et d'animateur au sein de la PME puisqu'il rend les objectifs plus complets. Ceci suppose également une surveillance particulière et complexe de la cohérence des objectifs qu'on a définis. Tandis que la deuxième solution est de faire une dichotomie entre le système d'information lié aux coûts, aux axes stratégiques et le système d'évaluation des performances qui passe obligatoirement par une nouvelle définition de la performance sur laquelle les entreprises travaillent actuellement. Il s'avère nécessaire de faire les comptes, mais on peut faire les comptes sur des éléments qualitatifs plus liés à la stratégie et aux aspirations du personnel (ainsi qu'à son degré d'appréhension de la stratégie). Un contrôle de gestion qualitatif n'est bien entendu pas exclusif de moyens de recoupement quantitatifs. Néanmoins, le contrôle de gestion n'est pas naturellement un système d'information fiable et il ne peut pas sans effort aider les décideurs dans leur action. Pourquoi ?

Il sert à mesurer la performance des acteurs en même temps qu'à les informer « objectivement » pour améliorer leur prise de décision. Dans ce contexte, les acteurs cherchent parfois à biaiser les indicateurs en jouant sur les périodicités, lors de la négociation d'objectifs et sur la nature des informations transmises lors des remontées d'informations. De ce fait, la performance de la PME familiale dans son ensemble dépend des compromis imaginés par les planificateurs entre la réalité telle qu'elle apparaît dans les chiffres et les potentiels effectifs de la firme, dont la motivation des hommes. Les hypothèses de base recueillies sur le terrain pour définir les plans d'action et même les stratégies, dépendent donc notamment de ce que les gens impliqués dans l'élaboration et la mise en œuvre souhaitent faire apparaître, compte tenu du

système de rémunération de la performance qui prévaut dans la PME. On peut, grâce à l'analyse des historiques et au recoupement systématique in abstracto, pallier partiellement ces problèmes de fiabilité, mais toujours est-il que la qualité et la rapidité de réaction du système d'information en pâtit ; et du même coup la compétitivité de l'entreprise, car réussir, c'est vendre un produit de qualité au meilleur coût de revient. Il faut donc se poser la question suivante: Le système d'information doit-il servir à la fois à alimenter objectivement la stratégie, les décisions de tous et également à mesurer la performance des hommes ? Cette dernière question conduit être à redéfinir la performance.

2.1.3. Lever le paradoxe de la marche arrière :

Le contrôle de gestion étant plus axé sur la mesure de la performance que sur l'information, il est souvent en retard sur son temps puisqu'il fait des mesures a posteriori. Or, s'il veut remplir pleinement son devoir informatif, il est nécessaire qu'il soit en perpétuelle recherche d'informations. Il faut qu'il dresse un paysage réaliste dans lequel le décideur puisse en permanence situer ses futures actions. Il doit donc anticiper ce que sera l'environnement, et non passer l'essentiel de son temps à mesurer les conséquences (écarts) des choix faits par chacun des acteurs de l'entreprise. Il faut s'efforcer de prévenir les écarts. La planification stratégique est essentielle pour indiquer le cap et doit même être continuellement plus active dans son rôle d'observation externe et interne.

✓ Le cas particulier des investissements :

S'il est un domaine où le contrôle de gestion mesure mal ces écarts, c'est en matière d'investissement. En effet, ici le processus s'inverse. Les études préalables sont serrées alors quelles reposent de toute manière sur des prévisions. Par contre, il est rare que le dossier soit repris a posteriori pour comparer les prévisions et les mises en œuvre. En fait, on ne veut pas travailler sans filet, d'où ce désir extrême d'« assurer » au préalable. Ensuite, une relative décontraction qui relève d'un fatalisme de mauvais aloi: on se dit que le projet est lancé, qu'on l'a sur les bras et qu'advienne que pourra. Un projet se pilote et nous n'en mesurons jamais a priori, la rentabilité réelle. Cependant, il faut analyser en permanence et a posteriori comment on a travaillé à ce projet, pourquoi il a échoué ou réussi et les leçons à en tirer. D'où nécessité de la mesure ex-post. Il faut donc considérer avec prudence les refus tatillons ou les « oui » enthousiastes qui sont parfois données face à certaines propositions, et agir avant de tout mesurer si on est sûr que l'investissement sera facteur de progrès. Pour en revenir au contrôle de gestion, cette anticipation implique de raccourcir techniquement la saisie des informations (automatisation, informatique pertinente..), mais aussi d'élargir les connaissances du contrôleur de gestion en terme d'analyse stratégique et d'analyse de risque, en terme de techniques d'analyse de situation, de gestion des ressources humaines, en terme de mode de raisonnement (analyse systémique, analyse de la valeur) mais aussi de techniques de marketing, (études de marché, communication). Il doit être en mesure de connaître l'apport possible à un problème donné de domaines aussi divers que la démographie, la macro-économie, la micro informatique, les sciences plus généralement, la pédagogie. Ceci implique une mise à jour constante de ses connaissances et la remise en perspective périodique de ses actions. Il faut en effet se méfier des « systèmes » budgétaires et comptables et de planifications qui finissent par tourner tout seuls et qu'on oublie de réviser et d'animer vraiment. Certaines définitions de performance avec des objectifs complexes et parcellisés mènent à de longues vérifications et à la mise en place de

tableaux de bord plus fournis que nécessaires pour décider. Ceci augmente le temps de sortie des synthèses informatives et le coût de l'information. Enfin accrochés à la comptabilité générale centrale, les tableaux de bord font des services opérationnels des récepteurs d'information ou des producteurs d'informations robotisés, ceci ajoute des délais à la synthèse et à la remontée d'information. La comptabilité permet les recoupements réels de fin de période, mais n'est pas nécessairement à utiliser comme information de gestion sauf si le système comptable est monté de manière à servir la gestion (délai, qualité des synthèses). Il faut impliquer les opérationnels en faisant des acteurs conscients d'un système de gestion vivant. Les normes physiques plus parlantes à bien des gens et plus proches de l'action forment en elles-mêmes, un système de tableau de bord indépendant. L'idéal est de décentraliser les saisies primaires (dont comptables), grâce à l'informatique dans les centres opérationnels, de synthétiser l'information en direct pour les besoins opérationnels, et de la récupérer en parallèle pour la comptabilité générale. Les bases de données permettent de le faire. En résumé, pour faire un bon bottom up (remontée des synthèses et tableaux de bord à partir du terrain donc des clients et de l'environnement), il faut faire un bon top down (feed-back opérationnel sur la stratégie). Le contrôle de gestion doit permettre de faire face aux surprises stratégiques liées aux concurrents et aux changements de goût des consommateurs : il doit faciliter le suivi des opérations et permettre d'anticiper pour pallier les aléas liés à la vie des affaires.

2.2. Conditions de réussite des objectifs du contrôle de gestion

2.2.1. La réparation des rôles ou l'implication généralisée

- ✓ **Direction générale : elle est l'arbitre de cette réparation et ne doit pas, en outre y négliger son propre rôle en restant en dehors de la mêlée**

La direction générale doit être ouvertement le premier usager du contrôle de gestion, la première de ses sources d'alimentation, et le faire savoir. Lorsque pour une raison quelconque l'idée « contrôle de gestion » ne s'est pas imposée, et dans toutes ses implications, à une direction, la motivation de tous les agents de la PME sera impossible. Il faut clairement démontrer que c'est l'intérêt de l'entreprise et de chacun de procéder au montage de moyens de surveillance internes et externes afin d'augmenter les performances de l'entreprise. Il faut faire en sorte alors que les opérationnels trouvent un intérêt dans cette opération. Le prétexte à l'incrédulité vient souvent de la prise en considération des coûts, du fait que les modèles les plus avancés de gestion naissent dans les grandes entreprises ou dans des entreprises publiques. La dimension colossale que prennent ces opérations d'application de méthodes de gestion dans ces entreprises constitue un argument de recul dans les entreprises plus moyennes qui y voient une mobilisation trop importante de temps, de matériel. Or, si proportionnellement à leurs moyens, ce type d'opérations est lourd, il reste que les modalités en sont moins complexes et bien plus rapide. Il faut tendre à motiver tous les agents impliqués dans la formation, la saisie, la circulation et les conséquences de l'interprétation des informations. L'intérêt est alors pour eux de mieux comprendre les finalités de leur action grâce à un feed-back sur les lignes stratégiques de la firme. Ceci suppose que la direction générale, gardienne de la stratégie d'entreprise, leur donne une possibilité significative (en fonction de leurs responsabilités) de connaître les grands axes directeurs de la stratégie et du projet de l'entreprise. En effet, c'est le seul moyen pour éviter que les responsables considèrent le haut de la hiérarchie comme une « pompe à informations ». Il faut développer le rôle de contrôle de gestion qui est échangeur, ce qui évite des antagonismes lors de l'exploitation du système de gestion. Un des moyens de le faire en ce qui concerne l'information montante, est

de lier le changement à l'intérêt d'indicateurs de reporting et d'indicateurs opérationnels de gestion pour les acteurs de l'entreprise. C'est ainsi que la direction générale doit : agir de concert et sur les conseils du contrôleur de gestion pour le conforter (conseils pouvant même toucher à des propositions de structure d'entreprise), Etre l'usager phare du système d'information et en montrer l'utilité dans sa fonction. Ceci implique qu'elle utilise vraiment les données et les modèles de simulation qui lui sont fournis, être la première à organiser des voies d'information descendantes, accepter que le contrôle de gestion exprime la vision la plus large possible de sa fonction et accorder un pouvoir de recommandations au contrôleur de gestion qui a normalement la vision la plus large possible de l'entreprise, puisqu'il est dans l'entreprise le mieux informé où le mieux à même de savoir où il convient de s'informer. Il arrive fréquemment que l'on cantonne le système d'information à un rôle de contrôle de gestion de production, de contrôle financier et d'audit ou de contrôle budgétaire mécaniste. Ceci limite le domaine d'action du contrôle de gestion, ne lui donne qu'un rôle partiel d'information et peut mettre en cause la cohérence complète du système de vigie, ainsi que la valeur ajoutée de la fonction. Le contrôle de gestion doit être l'organe d'alarme et de cohésion d'une direction quelle soit et donc, doit fonctionner tous azimuts (notamment en tant que vigie extérieure). Cette fonction qui n'est pas une fonction de pouvoir, doit cependant, par sa largeur de vue, être considérée comme l'alter ego consultatif de la direction générale ou opérationnelle. En théorie, un contrôleur de gestion devrait pouvoir fournir les éléments nécessaires à toute prise de décision.

✓ **Le contrôleur de gestion est d'abord un vendeur de méthodes et d'informations :**

Il doit être un vendeur de méthodes, d'indicateurs, d'outils informatiques pour tous dans la petite et moyenne entreprise. Comme tout vendeur il doit penser à son intérêt en tant que fournisseur, mais aussi chercher à satisfaire le besoin de ses clients (sinon ils n'achètent pas).

✓ **Les opérationnels sont les principaux acteurs :**

Ils sont les acteurs de la mise en place et du fonctionnement du système. Les directions doivent s'assurer qu'à tous les niveaux, l'enjeu de la qualité de l'information est compris. Un des moyens de les convaincre est d'associer dans leurs tableaux de bord le reporting pur aux éléments nécessaires à leur gestion. Ne pas les convaincre, revient à négliger la distance entre la terre annoncée par la vigie et le bateau. Si le bateau cogne un rocher pendant ce parcours et coule, la mise en œuvre aura échoué. Le message « qualité » touche aussi bien la saisie de l'information que les comportements des agents face à l'information. Il doit toucher tout le monde. Les opérationnels doivent assurer le feed-back entre niveaux hiérarchiques. C'est à la direction d'éviter les mauvaises interprétations. Le système du feed-back est souvent contrecarré par des malentendus d'autant plus nombreux que le style de direction de l'entreprise bride le dialogue et défend les « territoires ».

2.2.2 Les modalités de mise en place :

✓ **Un style de direction qui permette la participation de chacun à l'élaboration et au maintien du système d'information et favorise la pratique du feed-back :**

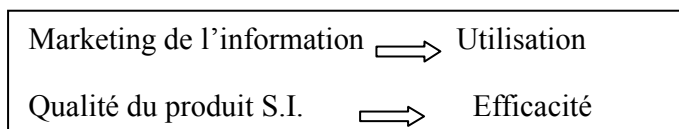
Un style de direction implique une certaine communication, et ceci exige que tous les préalables soient pris au plan humain, au plan technique et, à tous niveaux hiérarchiques. On ne s'en tiendra pas à des formations liées au contrôle de gestion lui-même, mais on élargira au

domaine managérial : (communication, conduite de réunion, animation pédagogique, négociation, finance, marketing...).

- ✓ **Une direction impliquée personnellement dans la mise en place et l'utilisation systématique du système d'information :** Volonté de MANAGEMENT

⇒ UTILISATION

- ✓ **Des méthodes qui satisfont réellement les besoins de gestion et non seulement les besoins de la direction générale :**



En effet, l'information utile à la direction générale dont le but essentiel est de permettre la prise de décision à partir du suivi des objectifs, n'est pas forcément la même que celle qui permet aux responsables d'améliorer leur propre gestion. Le critère de décision en matière de distribution d'informations et de définition de tableaux de bord (supports de cette information) ne sera pas simplement un critère hiérarchique, mais surtout un critère d'efficacité et d'utilité. Ceci peut se faire en abordant systématiquement les dimensions diverses de contrôle de gestion de manière globale pour l'entreprise.

Si un indicateur précis donné à la direction générale par le système d'information est nécessaire à tel ou tel opérationnel pour suivre ses objectifs, il doit l'avoir à sa disposition. Cette réflexion est déconnectée dans les phases préalables de deux aspects essentiels : les contraintes informatiques (Une modalité particulière est celle liée à l'informatique. Cette dernière support de la gestion de l'information permet en effet, grâce aux bases de données, de moduler de façons diverses, la vaste base de données qu'est la PME familiale et son environnement. Il convient donc de penser d'abord aux aspects de fond avant d'attaquer la forme.) Et les contraintes de structure parce qu'elles limitent le problème de prime d'abord. En effet, il est souhaitable de « penser » le système d'information, de gestion sans a priori et dans l'absolu, ce qui évite de tomber dans une analyse classique et nécessaire, mais qui court-circuite a priori l'analyse de besoin auprès des utilisateurs. S'il le faut, il conviendra ensuite de repenser les structures. La qualité totale dans l'entreprise est une modalité qui permet de soutenir toutes les tentatives utiles à l'amélioration du contrôle de gestion et ce, de manière générale dans la PME. En effet, un des pans de la qualité totale doit être la qualité de communication, de l'information et de la gestion. Elle fait alors prendre conscience de l'importance de la gestion aux non-spécialistes en les intégrant dans le « projet gestion » et dans le projet d'entreprise lui-même. Elle permet aux utilisateurs d'apporter leurs pierres aux systèmes de gestion, enfin de valoriser l'enjeu attaché au système d'information de manière simple et pédagogique. Les opérationnels et les services de gestion doivent clairement définir le système d'information comme n'étant pas lié aux supports écrits seuls, mais devant faire l'objet d'une politique de communication. Cela suppose que les responsables soient sensibles à la communication et prennent le relais de l'information écrite (ceci n'est possible que si eux-mêmes l'utilisent).

✓ **L'informatique :**

Dans ce domaine comme dans beaucoup d'autres en matière de management, les modes s'installent (on laisse faire) et se superposent plus qu'ils ne se complètent. L'informatique connaît un développement foisonnant qui la rend très sujette à l'anarchie et aux doubles emplois. La micro-informatique est un pilier de l'informatique et des systèmes d'informations de demain, mais ne se substituera pas à l'informatique lourde. Et si les informaticiens traditionnels ont pu craindre une révolution dans leur fonction, elle ne provient certainement pas de la micro, ni de l'informatique répartie (réseaux). C'est plutôt l'interaction grandissante entre système d'information et informatique qui entraîne (pour l'informatique de gestion) une translation des services informatiques vers la zone d'influence des services de gestion.

✓ **La gestion :**

Seuls les services de gestion peuvent être les architectes conceptuels du canevas informatique. Ceci pourrait constituer un motif d'inquiétude au sein de services informatiques tout puissants, c'est pourtant la seule voie possible. L'informatique est certes un facteur essentiel de nos jours dans le fonctionnement des petites et moyennes entreprises familiales, mais elle n'est en tout état de cause le support (exclusif ou quasi exclusif) des systèmes de gestion. Qui dit support, dit rôle neutre dans la transmission de l'information. Or, on peut rétorquer que l'informatique est la mère de tous les maux lorsqu'elle est désorganisée ou trop protégée. Le procès qui lui est alors fait est un peu injuste. En fait, derrière ce type de problème, il faudra toujours rechercher les causes, dans la philosophie, la conception ou la mise en place du système de gestion et d'information. Lorsque la philosophie, la conception ou la mise en place des systèmes d'information reposent sur de mauvaises bases, l'informatique en amplifie ou au mieux les reproduit. Par ailleurs, une confusion des fonctions « informatique » et « informative » ne peut que nuire puisqu'a priori les métiers sont différents. La réflexion informatique résout les problèmes physiques d'information selon les cahiers des charges. Elle ne doit en aucun cas imposer, sous des prétextes techniques, sa philosophie en tant que fonction. La micro-informatique est en ce sens une réponse subversive à la mainmise des informaticiens sur l'information. Mais cette réponse, si elle est efficace, peut l'être plus encore si elle se développe dans un contexte harmonieux. En effet, les compétences des utilisateurs non informaticiens peuvent certes être importantes, mais ne sont, de toute manière, pas suffisantes pour résoudre tous les problèmes, et réciproquement, les connaissances des informaticiens ne suffisent pas. La micro-informatique constitue néanmoins un entraînement pour les non-spécialistes qui en fait de meilleurs interlocuteurs face à l'informatique (elle les rend aussi plus exigeants) et pousse les deux fonctions à communiquer.

2.2.3. L'apport de la communication :

On peut très bien trouver des systèmes de gestion où des liens d'organigramme non orthodoxes fonctionnent grâce au style de direction et aux personnes qui les appliquent, car l'homme pallie les structures défectueuses. Le système de prix de cession interne, la mise en place d'un contrôle de gestion lié, hiérarchiquement, à la fois à une fonction opérationnelle et fonctionnelle, ou à un directeur financier, peuvent fonctionner si l'ambiance de la PME le permet. Pour gérer ce type de situation, il y a des précautions à prendre : faire attention lors des changements d'hommes dans les fonctions de directions ; et être sensible aux facteurs techniques

qui, peuvent permettre le succès (système d'intéressement, culture d'entreprise, choix des objectifs), et aux facteurs organisationnels. La mauvaise communication provient aussi du phénomène « tour d'ivoire » chiffré dans lequel s'enfermait parfois le contrôle de gestion. La réponse est : « Donner une dimension opérationnelle au contrôle de gestion ». Mais les moyens qui lui sont alloués doivent correspondre à une volonté significative. Une volonté que le contrôleur de gestion a souvent lui-même intérêt à faire naître dans les têtes dirigeantes de la PME familiale. S'il ne le fait pas, le phénomène « Tour d'ivoire » s'amplifiera. L'objectif d'adéquation entre information et besoin d'utilisateurs est naturel à tel point qu'il ne semble pas s'imposer de le formuler. Or parfois, cet objectif n'est pas atteint. Les causes sont de divers ordres :

- **La non-communication** entre les services responsables du système d'information et les autres fonctions de la PME.

La mauvaise communication entre le contrôle de gestion et les autres responsables provient souvent du manque de préalables mis en place lors de la réflexion et de la construction des systèmes d'information. Mais elle peut souvent venir d'un mauvais choix des hommes (formation, caractère, philosophie de fonction) ainsi que d'un style de direction inadéquat. Il faut bien voir qu'en matière de méthode de gestion, tout peut marcher dans une PME à partir du moment où tempéraments et la formation des hommes le permettent. On peut aussi, à l'encontre de la situation précédente, trouver des structures bloquant toute communication. C'est le cas des structures fonctionnelles organisées de manière à ce qu'une information de base doive remonter hiérarchiquement l'ensemble des niveaux d'une même fonction (commerciale, production, personnel...) avant de pouvoir être communiquée aux membres d'une autre fonction. Outre que ce système fait perdre du temps par la lourdeur des procédures induites, il empêche un voyage transversal (par produits, par localisations industrielles ou commerciales) de l'information. En effet, toute communication directe (entre un producteur et un commercial par exemple), constitue un court-circuitage de la hiérarchie propre (commerciale en production). En ce sens, une structure organisée autour des produits ou des marchés permet une meilleure communication entre les parties prenantes à la gestion d'une même activité. On notera que même dans des organisations de ce type, le contrôle de gestion est souvent lui-même organisé hiérarchiquement de manière interne. Son rôle étant un rôle de communication et de surveillance auprès des autres fonctions, cela reste logique et même efficient. Enfin, un facteur de non-communication entre le contrôle de gestion et les autres fonctions tient dans une des deux fonctions essentielles qu'il doit assurer : le pilotage de la PME. Le contrôle de gestion permet à l'entreprise de garder le cap par rapport à ses lignes stratégiques. Il est évident qu'un pilotage efficace n'existe que si des comparaisons périodiques sont faites par rapport aux prévisions d'ensemble (le cap), et de plus, si ces comparaisons entraînent une corrective des déviations. La réponse aux déviations résulte en une action auprès des responsables qui souvent fait suite à un « contrôle » et entraîne des sanctions. Le contrôle de gestion est donc tout naturellement ressenti (un peu à juste titre) comme un chien de grande ou un policier : l'œil de « la direction ». Ce rôle de pilote est essentiel et incontournable mais il a un impact néfaste sur la « vente » du système d'information dans la PME et nuit hélas à l'efficacité des systèmes de gestion. En fait, c'est une priorité qui est donnée à l'action curative, alors que c'est préventivement comme conseiller et comme vendeur de méthodes que le contrôle de gestion devrait agir en soignant le marketing interne de ses méthodes.

- **Les considérations de coûts et le problème du sur mesure informationnel.**

Si l'on veut satisfaire le besoin des utilisateurs en indicateurs de gestion, il faut multiplier les angles d'attaque de la base de données et le coût en est multiplié, notamment au niveau logiciel. Par contre, une base de données simplifie la saisie. Cette préoccupation ramène à une analyse préalable : en effet, les besoins touchent souvent la forme des informations (graphiques, chiffres, vocabulaire des tableaux de bord...). Le fond est relativement plus standard et les formes moins changeantes qu'on ne le croit en fonction des perceptions des individus. Par ailleurs, on doit expliquer très précisément à chacune le coût de ce qu'il demande. Il faut donc une volonté d'assurer auprès des intéressés un service de manière pragmatique mais satisfaisante.

- **Paragraphe-3 : Système d'information, contrôle de gestion : *Contrôle de Gestion, Systèmes d'Information : de quoi parle-t-on ?***

3.1. Genèse du Contrôle de Gestion :

Il semble que l'écriture apparait en Mésopotamie vers 3300 avant Jésus Christ pour aider à la gestion des terres et des troupeaux. Pour contrôler des relations économiques, une comptabilité a été élaborée, ainsi serait née la première représentation écrite des nombres. La gestion, la comptabilité et le contrôle apparaissent donc indissociables et essentiels dès lors qu'une activité économique doit être maîtrisée. Si des prémices de comptabilité de coûts ont été observés dans des manufactures textiles italiennes au XVème siècle et XVIème siècle, il est clair que les besoins de mesure et de contrôle des activités économiques augmentent et se diffusent véritablement à grande échelle à la fin du XIXème siècle, avec la constitution de grandes unités industrielles de production qui regroupent des machines et doivent organiser le travail. D'un point de vue historique, il paraît nécessaire de séparer l'évolution portant sur le calcul et l'analyse des coûts de celle du contrôle des activités.

3.1.1. Histoire des coûts

L'histoire des coûts apparait comme la plus ancienne car elle concerne toutes les formes d'entreprise, dès lors que s'instaure une activité économique. Les techniques comptables peuvent être repérées, dès 1494, à l'apogée de l'époque vénitienne, par Pacioli Luca, qui élaborait une formalisation des coûts. La diffusion des pratiques et des formalisations de leurs coûts sur le calcul et l'analyse des coûts progresse véritablement avec la première phase de la révolution industrielle au XIXème Siècle et va se développer progressivement en s'amplifiant. Les modifications organisationnelles de la production expliquent l'évolution des besoins dans le calcul des coûts.

3.1.2. Histoire du Contrôle

Le contrôle des activités et le domaine du contrôle de gestion qui en découle sont plutôt corrélés à la phase d'industrialisation de la fin du XIXème siècle et surtout du début du XXème siècle. Pourtant, les débuts du contrôle de gestion apparaissent réellement avec les recherches de Gantt en 1915 sur les charges de structure de Général Motors en 1923 et de Saint Gobain en 1935 pour des structures par division. Le contrôle de gestion concerne alors, principalement, l'activité de production même si on ne le dénomme pas sous cette appellation. L'évolution des enjeux et les champs d'analyse des premières formes de contrôle de gestion vont apparaître avec

l'accroissement des appareils de production. La nécessité de diviser le travail et de ce fait, de déléguer les tâches et les responsabilités amène à mettre en place des outils de contrôle des exécutants. Ainsi, après l'analyse des coûts, les petites et moyennes entreprises familiales ou les grandes entreprises mettent en place des budgets prévisionnels pour contrôler les réalisations et mesurer les écarts, c'est pourquoi le contrôle de gestion est souvent considéré par erreur comme contrôle budgétaire. Les pratiques se sont ainsi élaborées, au fur et à mesure, des besoins de ces entreprises. Ensuite, avec le développement des produits et des services dans une conjoncture en croissance, les gestionnaires vont chercher dans le contrôle de gestion une aide aux décisions ainsi que des pistes pour contrôler les acteurs dans la structure. Jusqu'au début des années 70, les grandes entreprises françaises qui ont introduit un contrôle de gestion ont reproduit approximativement le modèle des firmes industrielles américaines :

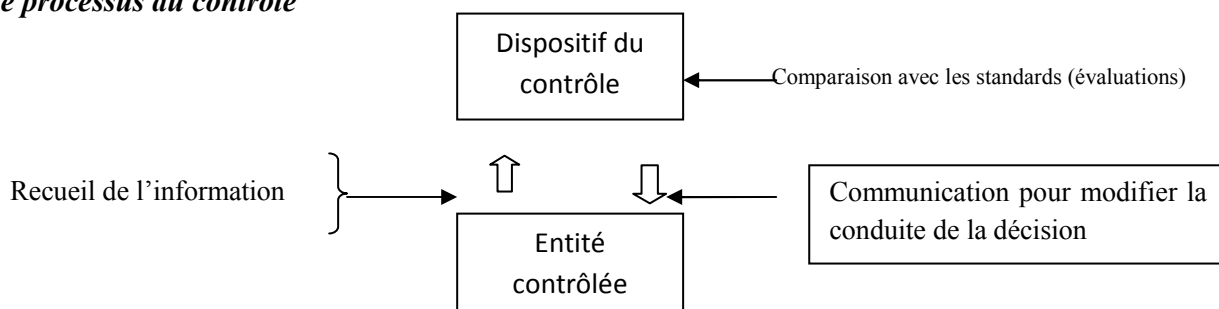
- Un processus de Planification, de gestion budgétaire, de contrôle budgétaire, allant du long terme au court terme, dans une structure hiérarchique découpée verticalement en centres de responsabilités.

- Un système de pilotage par le couple objectif moyen, c'est à dire des informations sur des résultats qui permettent de réguler les actions. Ainsi, depuis le début du XXème siècle, le contrôle de gestion a été conçu dans le cadre d'une gestion taylorienne fondée sur quatre principes : stabilité dans le temps, information parfaite des dirigeants, recherche d'une minimisation des coûts et coût de production dominant dans le coût total. Le contrôle de gestion est alors un modèle pour mesurer et contrôler la productivité industrielle et, en particulier, la productivité du travail direct.

3.2. Les systèmes d'information : définition et mise au point

Selon R.-N. Antony (1988), « La relation des traitements des informations et la fonction du contrôle de gestion ressemble globalement à celle d'un réseau économique avec ses utilisateurs. Les concepteurs et les opérateurs d'un tel réseau essaient de faire circuler les messages rapidement et de manière fiable et claire ; à cet effet, ils n'ont pas besoin de connaître le contenu des messages⁵ ».

Le processus du contrôle



Source : Gérard BIALLEY, *Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise*, 2^{ème} édition 1996

Si l'on se fonde sur les principes des systèmes d'information appliqués au contrôle de gestion énoncés par Anthony en 1988, le processus de contrôle est constitué par les phases présentées par le schéma ci dessus. La présence des ordinateurs et des technologies des télécommunications dans les PME familiales en croissance est bien connue. A l'origine les ordinateurs ont été utilisés dans trois types de travaux : la tenue de la comptabilité générale, la

5 R.-N. Anthony, 1988, La fonction contrôle de gestion, Publi Union

facturation, et la paie. Ces trois domaines présentent, effectivement, des caractéristiques spécifiques favorisant le recours à l'automatisation. En effet, ces tâches impliquent un volume important d'opérations de même type, à caractère répétitif, d'une part, et facilement formalisable, d'autre part. La fonction du contrôle de gestion est soutenue par un système d'information. Ce dernier n'assure pas le contrôle lui-même, il aide les managers dans leurs activités de planification et contrôle. Certains concepteurs de systèmes visent à développer un système d'information complètement intégré, dans lequel chaque élément d'information - source entrerait une seule fois avant d'être combiné de diverses manières pour fournir les résumés indispensables des décideurs. La faculté d'assembler les pièces du puzzle et de les intégrer paraît possible avec les logiciels apparus voici un peu plus de 10 ans : les ERP. Ainsi, au cours des dernières décennies, beaucoup d'efforts ont été consacrés au développement de systèmes experts, programmes informatiques qui modélisent le processus de décision d'un expert et peuvent, ainsi prendre réellement la décision. A l'heure actuelle de tels systèmes restent toujours très chers pour les petites et moyennes entreprises familiales et aussi pour la grande mais les investissements montrent que si l'investissement est élevé, les efforts restent utiles car ils imposent une réorganisation de la PME familiale en croissance.

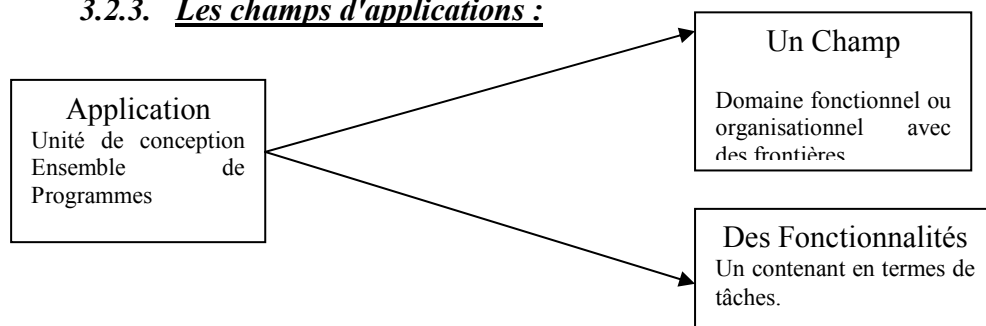
3.2.1. Un système intégré

Les systèmes de contrôle des tâches aident à la réalisation de tâches spécifiques. Par opposition, les systèmes de contrôle de gestion sont conçus pour toute l'organisation. Si un système d'information peut être développé pour une division ou un type de tâche spécifique comme par exemple la GPAO (Gestion de la Production Assistée par Ordinateur) le rêve de tout décideur, reste, au final, l'intégration de tous les outils informatiques d'une entreprise. Le système est exhaustif dans le sens où toutes les ressources significatives de l'organisation sont sous le contrôle du décideur.

3.2.2. Les applications

Une application (au sens informatique) est un ensemble de programmes (logiciels) articulés entre eux, utilisés pour automatiser ou assister des tâches de traitement de l'information dans un domaine particulier. Une application est donc caractérisée par un champ d'application et des fonctionnalités.

3.2.3. Les champs d'applications :



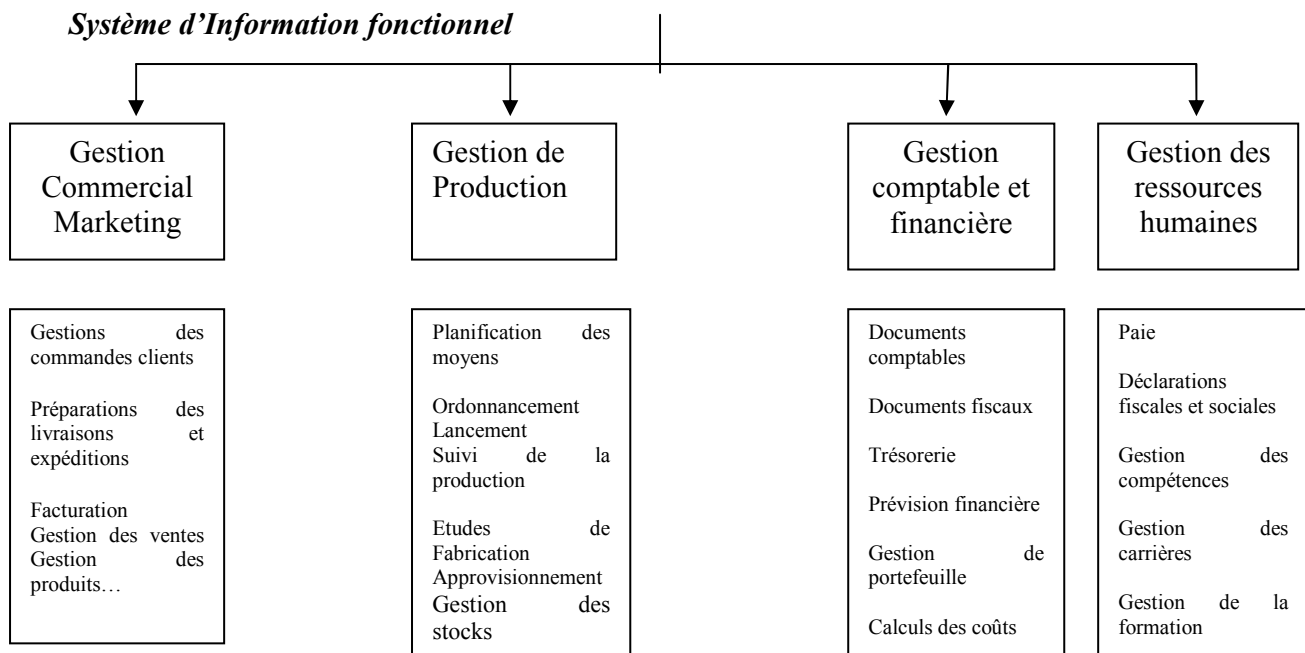
Source : Gérard BIALLEY, *Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise*, 2^{ème} édition 1996

Un champ d'application se définit, soit structurellement (un poste de travail, un service ou un département), soit fonctionnellement (une fonction telle que la gestion des commandes clients ou le calcul des coûts de production). Les frontières de l'application sont fixées, dans chaque cas, en fonction des besoins exprimés et des contraintes de réalisation (une application est une unité de

conception et de mise en œuvre qui ne doit pas, pour des raisons de praticabilité, être trop volumineuse).

3.2.4. Les Fonctionnalités :

Les fonctionnalités, c'est-à-dire un ensemble de tâches à exécuter (manuellement ou automatiquement) à l'intérieur de ce domaine. Selon les petites et moyennes entreprises familiales, le découpage de ces fonctionnalités va différer selon les besoins.



Source : Reix R, 2004, *Systèmes d'information et Management des organisations*, éd Gestion 4^{ème} édition.

3.3. Finance et Systèmes d'information :

3.3.1. Le traitement des transactions comptables

La majorité des transactions s'effectuant à crédit, le système d'information comptable et financier a pour objectif immédiat de fournir une représentation exacte de la situation des tiers, clients, fournisseurs, vis à vis de la PME familiale. Les dettes et créances constatées se dénouent ensuite par des opérations d'encaissements et de paiements qui doivent également être enregistrées. Cet enregistrement obéit à des règles très précises:

- Quelles sont les transactions à enregistrer ? (la commande d'un client n'est pas obligatoirement enregistrée mais la livraison avec émission d'une facture doit obligatoirement l'être).
- Comment ces transactions doivent être enregistrées ? : Le plan comptable appliqué dans l'entreprise détermine dans tous les cas la nature exacte de l'écriture comptable correspondant à la transaction et les règles d'évaluation à appliquer, donc les comptes à utiliser et les montants à y inscrire.
- Dès que l'on obtient ces enregistrements, le traitement courant consiste à mettre à jour le grand livre. Cet ensemble de comptes constitue la base de données essentielle du système d'information comptable : l'état des comptes reflète, d'une part, la situation patrimoniale de la PME familiale (comptes de situation) et d'autre part, le volume des flux échangés (comptes de gestion).

-En interrogeant cette base de données on peut ainsi obtenir la situation de la PME familiale, à un instant « t » en consultant plusieurs comptes, et on peut analyser également les éléments qui expliquent la situation en étudiant les mouvements comptables. Périodiquement l'exploitation de ces comptes et des traitements complémentaires permet d'établir les comptes annuels de la PME familiale.

Finalement, ce qu'il faut retenir, ici, c'est qu'une fois les règles d'enregistrements des transactions sont définies, c'est à dire paramétrées (par exemple sur SAGE X3), le système d'information comptable obéit à une logique de traitement simple articulé autour d'une base des faits comptables. Toutefois, cette base de faits comptables recèle de nombreuses informations pouvant être exploitées par d'autres sous systèmes, tels que celui de la gestion financière ou celui du contrôle budgétaire.

3.3.2. La gestion financière :

La gestion financière est un élément vital pour la grande entreprise et la PME familiale: en effet, pour survivre, une entreprise doit être continuellement solvable. Il importe donc, non seulement de connaître la situation actuelle mais de prévoir les flux financiers de façon à assurer cette solvabilité. C'est une des missions du manager financier que de bien maîtriser les flux de données pour bien comprendre les objectifs de rentabilité de la firme.

✓ Les bases de données

Le rôle des bases de données des transactions comptables (à caractère financier) est d'alimenter les différents niveaux de gestion ; en particulier, le suivi des mouvements de fonds de la trésorerie s'appuie directement sur l'exploitation des données comptables concernant les achats et les ventes (éléments essentiels de la trésorerie). Le fait de disposer des informations utiles à la naissance des créances et des dettes (achat-vente) permet d'anticiper les mouvements de trésorerie qui vont avoir lieu à la fin des délais de paiements et d'encaissements. De même, le suivi des coûts (par activités, projets, chantiers, etc..) permet de prévenir la trésorerie future.

✓ La planification financière :

Celle-ci est nécessaire pour anticiper les mouvements de fonds ; plan de trésorerie et plans de financement (comment combler les besoins de financement, comment utiliser les fonds disponibles) sont établis sur des prévisions d'activité de la période de référence qui peut par exemple être le mois.

✓ Les informations externes :

Au niveau du contrôle des opérations, les sources d'information sont internes à l'organisation. Aux niveaux tactique et stratégique, ces sources d'information sont complétées par des données d'origine externe, provenant en particulier des marchés financiers. Il s'agit d'un suivi permanent du coût des financements (emprunts, émissions d'actions, etc.) et des possibilités de placements (à court terme et à long terme). L'importance de ces sources externes conduit au développement pour les financiers de la PME familiale, d'outils de communication évolués, comme par exemple le suivi avec Bloomberg⁶ des marchés en temps réel. Il est clair que «

⁶ Bloomberg est un logiciel qui permet de suivre en ligne toutes les cotations boursières.

l'intégration des process » est les termes qui reviennent le plus souvent dans cette première partie. Il apparaît aussi que pour intégrer les différents compartiments de la PME familiale, celle-ci a besoin d'utiliser un ERP.

3.3.3. Utilité des systèmes d'information pour le contrôle de gestion

Comme il a été rappelé précédemment, la comptabilité générale est l'exemple le plus ancien d'un système d'information formalisé et organisé. Bloomberg est un logiciel qui permet de suivre en ligne toutes les cotations boursières. A partir de la saisie de certaines transactions, la comptabilité générale fournit des représentations sous forme de bilan, comptes de résultats. La comptabilité étant bien définie par des règles, les tâches répétitives restent faciles à automatiser. L'intérêt de réduire les coûts devient un facteur essentiel dans le contexte de la production de masse c'est alors qu'apparaît la comptabilité analytique, puis le contrôle de gestion. Les systèmes d'information deviennent alors l'outil central qu'utilise le contrôle de gestion pour améliorer les performances. Un grand nombre d'entreprises soient les PME soient les grandes disposent de systèmes d'information standard ou fait sur mesure, que se soit pour la comptabilité générale où qu'il s'agisse du contrôle de gestion. Ces applications sont interconnectées de manière, plus ou moins, automatisées dans le processus commande stockage -facturation, comptes à payer, comptes à recevoir. Si l'entreprise est de grande taille, la gestion des immobilisations est également automatisée avec les systèmes comptables. Sans oublier les applications du coût du personnel.

❖ Chapitre II : Les relations Système de contrôle-ERP- performance

▪ Section I: Système de contrôle de gestion et performance

Cette première section est constituée de quatre points importants : Contrôle de gestion-performance, la conception du SCG dont on va analyser la relation entre budgets et systèmes de mesure de performance (Paragraphe-1) par la suite on traitera la participation des managers au contrôle de gestion afin de déterminer leur performance managériale (Paragraphe-2) et finalement on va souligner la conception d'un outil de mesure de la performance afin de voir la divergence qui existe entre le contrôleur de gestion et les managers (Paragraphe-3).

• Paragraphe-1 : Contrôle de gestion- performance et la conception du SCG

1.1. Contrôle de gestion -performance

1.1.1. Performance et critère de performance

La performance d'une PME familiale se définit aujourd'hui comme son aptitude à être simultanément efficace et efficiente. En effet, une PME familiale performante doit être meilleure que ses concurrents tant dans sa stratégie que dans son organisation. Il lui faut donc obtenir des résultats sur ses marchés à côté de ses concurrents (efficacité) tout en gérant au mieux l'ensemble de ses ressources, c'est-à-dire une meilleure allocation au meilleur coût, (efficience). La performance oblige à une vision globale et interdépendante de nombreux facteurs internes et externes, qualitatifs et quantitatifs, donc contraint à articuler stratégie et organisation, le contrôle de gestion peut aider au pilotage de cette articulation.

1.1.2. Intégration des critères de performance dans le contrôle de gestion

Dans cette optique, la performance ne peut s'exprimer que comme un ensemble équilibré de paramètres complémentaires, mais parfois contradictoires, décrivant les résultats et les processus d'atteinte de ces résultats. Le contrôle de gestion peut alors aider au pilotage de la performance en proposant des tableaux de bord et des indicateurs pour suivre des tous ces paramètres. Les tableaux de bord sont utilisés dans de nombreuses petites PME familiales ainsi que les grandes entreprises depuis plusieurs années, sous des formes différentes. On peut donc définir un tableau de bord comme un document rassemblant, de manière claire et synthétique, un ensemble d'informations organisé sur des variables choisies pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service, d'une fonction, d'une équipe. Les besoins des entreprises sont résumés dans le tableau ci-dessous :

Tableau 1 : Les besoins de l'entreprise

Entreprise classique	Entreprise réactive
Le modèle classique propose un système de management à base de planification et de procédure détaillées. En résultat, les employés ont des actions bien cadrées mais, en contrepartie, peu de moyens pour réagir face à l'imprévue.	Le modèle réactif propose de laisser une plus grande part d'initiative aux acteurs de terrain pour faire face à toutes les situations. Les acteurs sont à même de réagir aux imprévus, leurs actions s'inscrivent, non plus dans un cadre procédural, mais dans un système de responsabilité et de confiance.
Les centres de décision sont loin du terrain. Des cadres intermédiaires assurent la liaison entre le terrain et la tête pensante.	L'entreprise réactive limite les niveaux intermédiaires et répartit les centres de décision sur le terrain.
La communication entre les divisions est pratiquement inexistante ou doit s'opérer par référence au niveau supérieur. Normalement, tout est prévu dans les procédures.	La communication est grandement facilitée pour un ajustement mutuel entre les tâches des différents acteurs de l'entreprise.
L'entreprise est cloisonnée, les tâches et les rôles sont hyperspécialisés.	La polyvalence et la pluridisciplinarité sont mises en avant pour faciliter notamment la communication inter-spécialités.
Le contrôle de la performance est effectué par une entité spécialisée.	Le contrôle de la performance est décentralisé au niveau des cellules de terrain. C'est une composante de la tâche des acteurs.
Le contrôle de la performance s'effectue en référence à des standards.	L'écoute permanente des clients est la base du contrôle de la performance.
Le contrôle de la performance est fondé sur des critères quantitatifs.	Le contrôle de la performance est fondé sur des critères qualitatifs et de services.

Source : A-F-FERMANDEZ, *les nouveaux tableaux de bord*, 3ème éd, Édition d'organisation, 2005.

Les évolutions de l'environnement, les influences et les facteurs à prendre en compte obligent les PME familiales à reconsidérer leur conception des tableaux de bord et leur utilisation. Les managers cherchent à construire de nouveaux tableaux de bord qui prennent mieux en compte de nouveaux besoins : Une aide à la prise de décision en temps réel ; Une décentralisation des décisions proches du terrain et des objectifs diversifiés pour des acteurs différents; Le tableau de bord doit être adapté aux besoins de chaque utilisateur. La performance devant associer efficacement stratégie et organisation, le contrôle de gestion doit construire des outils, des indicateurs pour aider aux changements de stratégie comme aux changements de l'organisation. Pour résumer la relation entre le contrôle de gestion et performance, on a constaté qu'on ne peut effectuer du contrôle de gestion sans une vraie maîtrise de la comptabilité de gestion. Aussi pour apprécier les performances de la PME familiale en croissance, les données comptables ne sont pas suffisantes d'où recours au tableau de bord qui a pour caractéristiques de jumeler des données financières et non financières. Et tous les outils d'appréciation de la performance de la PME

familiale supposent qu'on puisse découper l'entreprise en centres de responsabilité. On parle de plus en plus de pilotage au lieu de contrôle de gestion, ce qui suppose :

- Un système qui oriente les comportements pour atteindre un objectif notamment la performance de l'entité. Un contrôle de gestion doit aussi faire des recommandations (bien maîtriser les techniques moins pointues que les options, l'actualisation en Finances). Il faut produire des chiffres mais être capable de les maîtriser, les interpréter. Le contrôleur de gestion complète le travail d'auditeurs car il travaille sur les informations rendues fiables par l'auditeur. Les réflexes de base d'un contrôleur de gestion sont généralement liés à la performance : contrôle des chiffres, vraisemblance, s'assurer de la cohérence. Les trois fonctions du système formel de contrôle de gestion : Aider l'organisation à se fixer et à atteindre des objectifs ; Maîtriser l'avenir en organisant rationnellement le changement ; entre changement planifié et changement par apprentissage adaptatif et normaliser les individus et les groupes de travail, coordonner. Cela ne sert aussi à rien de faire du contrôle de gestion s'il n'y a pas d'ambition et avec beaucoup d'ambitions non réalistes, on démotive. La performance suppose aussi un système de contrôle qui intègre tous les systèmes informatiques (Ressources humaines, stocks, Finances et les principaux ERP (Enterprise Resource planning). Pour effectuer du contrôle de gestion dans une organisation, il faut au préalable définir des centres de responsabilité. Le centre de responsabilité étant considéré comme une subdivision de la PME familiale ayant une mission à remplir (finalité), qui dispose des moyens, qui doit atteindre des objectifs et qui dispose d'une latitude pour tracer une stratégie et un responsable. Cette subdivision pour accompagner la performance, doit épouser la structure organisationnelle. On distingue les centres de coût, centres de profit et les centres de revenu. Le meilleur contrôleur de gestion est celui qui pose de bonnes questions et trouver les réponses auprès de bonnes personnes. Il faut faire émerger une vraie démarche qui doit comprendre : 1) avoir d'abord une vision, une appréhension globale (intuition) ; 2) Collecter de l'information et mise en forme de cette information, contrôler la Vraisemblance de l'information, 3) Traitement de l'information : outils et management, outils et méthodes du contrôle de gestion, 4) Propositions pouvant être formulées à différents niveaux. Par ailleurs, un système budgétaire est nécessaire pour que l'organisation puisse se fixer des objectifs, coordonné pour les atteindre. Dans une PME familiale en croissance avec plus d'autonomie, le budget n'est pas limitatif. Le contrôleur de gestion doit être très organisé, rigoureux pour suivre le budget tous les mois. Moins de détails sont nécessaires pour mieux analyser. Le contrôle de gestion doit donc analyser les écarts pour s'assurer de la cohérence entre les données. Un autre outil d'appréciation de la performance est le tableau de bord. Ce dernier est un outil de pilotage, un état synthétique qui contient des données qualitatives (climat social) et quantitatives (physiques, comptables ; un état devant être produit très rapidement). Pour élaborer un tableau de bord, il convient d'abord d'identifier les facteurs clé de succès, desquels on dégage les variables stratégiques ; puis on décline les facteurs clé de succès en indicateurs synthétiques (A chaque facteur clé de succès, on associe un indicateur ou plusieurs), enfin proposer une maquette où les indicateurs sont des clignotants qui doivent alerter. Les tableaux de bord sont utilisés dans de nombreuses PME familiales ainsi que les grandes entreprises depuis plusieurs années, sous des formes différentes. On peut donc définir un tableau de bord comme un document rassemblant, de manière claire et synthétique, un ensemble d'informations organisé sur des variables choisies pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service, d'une fonction, d'une équipe. A partir de ceci, on va traiter maintenant la conception d'un SCG selon la relation qui existe entre les budgets et systèmes de mesure de performance, en deuxième lieu on passe à l'analyse du rapport entre les

budgets et les systèmes de mesure de performance en déterminant bien sûr les limites de la technique budgétaire et le développement des systèmes de mesure de la performance.

1.2. La conception du SCG : relation entre budgets et systèmes de mesure de performance :

La nécessaire évolution du contrôle de gestion a largement été évoquée ces vingt dernières années au regard de la transformation de l'environnement des PME familiales. La remise en cause des hypothèses du modèle traditionnel du contrôle de gestion (Bouquin, 1994) s'est traduite au plan des outils par l'émergence des systèmes de mesure de la performance et la mise à jour des limites de la technique budgétaire. Les deux phénomènes sont liés, car l'intérêt porté aux outils tels que le tableau de bord ou le balanced scorecard trouve en partie son origine dans les critiques adressées aux budgets (Chiapello et Delmond, 1994). Les praticiens et les chercheurs admettent ainsi aujourd'hui que la technique budgétaire ne semble plus en mesure d'assurer un certain nombre de rôles dévolus désormais aux systèmes de mesure de la performance. Malgré tout, on constate en fait que les PME familiales en croissance ou les grandes entreprises utilisent toujours autant l'outil budgétaire (Jordan, 1998, Ekholm et Wallin, 2000, Gignon-Marconnet, 2003) alors que dans le même temps les systèmes de mesure de la performance se développent dans les petites et moyennes entreprises familiales ou dans les grandes entreprises (Bescos et Cauvin, 2004). Le constat interpelle du point de vue de la cohérence des rôles de ces deux outils. Les systèmes de mesure de la performance se substituent-ils aux budgets pour assurer les fonctions que ces derniers ne peuvent plus assumer ? Si tel n'est pas le cas, quel rôle attribue-t-on aux systèmes de mesure de la performance ? N'y a-t-il pas de redondances dans les fonctionnalités attribuées aux deux outils ? Quels sont les déterminants de la répartition des rôles entre les deux instruments ? La recherche poursuit deux objectifs. Le premier consiste à analyser les interrelations entre les systèmes de mesure de la performance et les budgets de façon à évaluer dans quelle mesure l'implantation des premiers peut entraîner ou non une évolution des rôles des seconds. Tandis que le deuxième objectif consiste à identifier les facteurs explicatifs des liens mis à jour. Le contrôle qui peut être défini comme « le processus par lequel un élément (une personne, un groupe, une machine, une institution, une norme) affecte intentionnellement les actions d'un autre élément » (Hofstede, 1967) comporte plusieurs modalités d'exercice comme l'illustrent les nombreuses typologies qui le caractérisent (Chiapello, 1996).

La problématique de l'articulation des différents modes de contrôle qui coexistent dans une organisation est un thème central de la littérature relative au contrôle (Otley, 1980 ; Emmanuel et al. 1985 ; Burlaud, 2000). Cette problématique se pose à l'échelle du contrôle organisationnel en terme d'interaction entre les éléments de contrôle formel et les processus de contrôle informel (Bouquin, 2001), mais également pour le contrôle de gestion (Flamholtz, 1983 ; de Montgolfier, 1993). Dans ce dernier cas, la difficulté consiste à définir les rôles respectifs des outils en tenant compte des complémentarités et des différences de chacun de façon à ce que le système soit cohérent dans son ensemble. L'existence de liens entre les outils fait que la transformation de l'un d'eux ou l'introduction d'un nouveau influence nécessairement les autres. Lorsque cela se produit, plusieurs schémas peuvent être envisagés quant à la manière dont les différents éléments du système évoluent les uns par rapport aux autres. Au regard de la littérature, deux hypothèses contradictoires peuvent néanmoins être envisagées, au plan théorique, quant à la manière dont les différents éléments du système évoluent les uns par rapport aux autres (Guibert et Dupuy, 1997 ; Choffel et Meyssonier, 2005). La première suggère l'existence de

complémentarités entre les outils. La seconde, à l'inverse, repose sur l'idée que la reconfiguration du système s'opère via des mécanismes de substitution. L'objectif ici est d'évaluer dans quelle mesure et sous quelle forme l'une ou l'autre de ces deux hypothèses s'impose dans les rapports qu'entretiennent les budgets et les systèmes de mesure de la performance. Cette problématique est particulièrement d'actualité pour ce qui concerne les relations entre les budgets et les systèmes de mesure de la performance. En effet, l'évolution récente la plus marquante des systèmes de contrôle de gestion est très certainement le développement des outils de type tableaux de bord ou balanced scorecard au moment où les budgets sont remis en cause.

▪ **L'ANALYSE DU RAPPORT ENTRE LES BUDGETS ET LES SYSTEMES DE MESURE DE LA PERFORMANCE :**

Les systèmes de mesure de la performance sont souvent définis dans la littérature par opposition aux budgets et présentés comme des systèmes pouvant pallier les déficiences de ces derniers (Chiapello et Delmond, 1994 ; Mendoza et al. 1999). Au regard de la diffusion croissante des tableaux de bord et des balanced scorecard, on pourrait s'attendre à ce que les pratiques budgétaires des PME familiales en croissance évoluent. Or, de nombreuses études empiriques montrent globalement que ce n'est pas le cas (Jordan, 1998, Ekholm et Wallin, 2000) et que le budget est toujours considéré comme indispensable, notamment pour ce qui relève de ses « rôles humains » (Gignon-Marconnet, 2003). Le constat interpelle, sachant que deux hypothèses peuvent être envisagées, au regard de la littérature, pour analyser les relations entre les deux outils.

✓ **La remise en cause des budgets et la diffusion des systèmes de mesure de la performance :**

Le budget, qui dans la conception classique du contrôle de gestion correspond à « l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme convergent vers la réalisation des plans opérationnels » (Bouquin, 2001), a été très critiqué ces dernières années. Dès 1994 par exemple en France, la DFCG (l'Association des Directeurs Financiers et Contrôleurs de Gestion) sur la base d'une enquête réalisée avec le cabinet KPMG, s'interrogeait sur les insuffisances de l'outil (DFCG, 1994). Quasiment dans le même temps, le CAM-I⁷ organisait une vaste réflexion à l'échelle internationale pour trouver les moyens de dépasser l'approche budgétaire traditionnelle et formulait des propositions résumées dans une approche intitulée « Beyond Budgeting » (Au delà du budget) ». Il est reproché au budget de ne plus pouvoir répondre aujourd'hui aux attentes des PME familiales confrontées à un environnement complexe et incertain. A la critique déjà ancienne et récurrente dénonçant la lourdeur, la complexité, la longueur du processus budgétaire (Schmidt, 1992 ; Jordan, 1998 ; Hope et Fraser, 1999), sont venus s'ajouter d'autres contestations liées cette fois-ci aux fonctions mêmes du budget (Gervais et Thénét, 1998 ; Hope et Fraser, 2000 ; Jensen, 2001). Ainsi d'une manière générale, il est reconnu aujourd'hui que le budget ne peut répondre à lui seul aux attentes des managers et qu'il est nécessaire non pas de le supprimer, mais de le faire évoluer et de le compléter par d'autres instruments mieux adaptés aux enjeux actuels des PME

⁷ CAM-I est un consortium international d'entreprises manufacturières et de services, organismes gouvernementaux, des consultants, des universitaires et des organismes professionnels qui ont choisi de travailler en collaboration dans un environnement précompétitive pour résoudre les problèmes de gestion et les questions commerciales essentielles qui sont communs au groupe.

familiales. C'est en grande partie pour répondre à ce besoin que les systèmes de mesure de la performance se sont développés. Ces systèmes qui se déclinent sous la forme de tableaux de bord ou de balanced scorecard pour les versions les plus répandues, qui se rejoignent sur un objectif commun consistant à : « traduire la mission et la stratégie de l'entreprise en un ensemble d'indicateurs de performance qui constituent la base d'un système de pilotage de la stratégie » (Kaplan et Norton, 1996), possèdent en effet des attributs qui les destinent à assumer certaines fonctions que les budgets ne sont plus en mesure de remplir. La question se pose de savoir, dès lors, quels rapports entretiennent les deux outils au sein du système de contrôle de gestion des PME familiales, sachant que deux cas de figure peuvent être envisagés. Selon un processus décrit par certains auteurs (Flamholtz, 1983) et constaté pour certaines composantes informelle et formelle du contrôle (Guibert et Dupuy, 1997), les systèmes de mesure de la performance et les budgets peuvent s'avérer complémentaires, ne pas entrer en concurrence et conserver leurs caractéristiques respectives en proposant au final un schéma de contrôle plus large et plus varié. Il peut y avoir à l'inverse une opposition entre les deux outils qui se traduirait, comme le laisse supposer la littérature sur le tableau de bord ou le balanced scorecard, par un transfert de certaines fonctions des budgets vers les systèmes de mesure de la performance, et donc vraisemblablement par une transformation des caractéristiques de l'outil budgétaire dans les PME familiales qui disposent de systèmes de mesure de la performance.

- **L'hypothèse de complémentarité :**

L'hypothèse de complémentarité repose sur l'idée générale que l'enjeu du pilotage de l'organisation consiste à établir une cohérence entre les représentations structurelles et informationnelles formelles créées par l'organisation et les représentations informelles qui résultent des relations implicites que les individus établissent entre eux (Guibert et Dupuy, 1995). Le principe de la complémentarité pour le contrôle de gestion se fonde sur l'idée que les trois processus de contrôle que sont : la finalisation des actions, le pilotage de la performance, l'évaluation des résultats (Bouquin, 2001) sont associés à des outils, parce qu'ils ont été conçus à priori pour remplir des rôles différents, se structurent les uns par rapport aux autres de façon complémentaire, et selon une architecture qui peut varier d'une PME familiale à l'autre sous l'effet des contingences qui s'exercent sur les organisations. De nombreux auteurs ont développé cette approche en considérant le contrôle de gestion comme un « package » (Daft et Macintosh, 1984) coordonné et intégré (Otley, 1980 ; Ginsberg, 1980 ; Flamholtz, 1983 ; Daft et Macintosh, 1984 ; Emmanuel et al. 1985 ; Abernethy and Chua, 1996 ; Burlaud, 2000). Bouquin souligne ainsi pour ce qui concerne le processus de pilotage qu'il est important de situer les complémentarités et les distinctions entre les notions de contrôle budgétaire, de tableau de bord, de reporting et de mesure de la performance (Bouquin, 2001). Pour Flamholtz (1979, 1983), un système de contrôle de gestion dans sa configuration la plus aboutie est constitué de quatre éléments : un système de planification qui définit les objectifs en relation avec la stratégie, une structure qui fixe les responsabilités opérationnelles, un système de mesure de la performance qui permet de suivre le degré de réalisation des objectifs et de prendre d'éventuelles mesures correctives, et enfin un système d'évaluation et de récompenses en liaison avec les résultats obtenus. Flamholtz avance ainsi l'hypothèse que l'effet global produit par le système augmente au fur et à mesure que ces éléments s'additionnent. Enfin, dans le débat qui oppose aujourd'hui les systèmes de mesure de la performance aux budgets, plusieurs auteurs soutiennent l'idée que le balanced scorecard ou le tableau de bord ne peuvent pas se substituer aux budgets et qu'il convient plutôt de rechercher les

complémentarités entre les outils (Mendoza et Zrihen, 1999b ; Méric, 2003). En résumé, On a pu constater que le principe de la complémentarité s'applique à la relation entre les systèmes de mesure de la performance et les budgets. Selon cette hypothèse, on ne devrait pas constater d'opposition entre l'usage ou les caractéristiques des deux outils, ceux-ci étant mis en œuvre simultanément avec leurs caractéristiques intrinsèques originelles.

- **L'hypothèse de substitution**

L'hypothèse de substitution peut quant à elle être envisagée au regard de la littérature et des travaux empiriques qui suggèrent que les systèmes de mesure de la performance peuvent remplir des fonctions que les budgets ne sont plus aujourd'hui en mesure d'assumer. Les critiques adressées au budget peuvent être résumées en cinq points principaux. Il est reproché au budget de ne plus être suffisamment fiable pour prévoir les équilibres financiers (Berland, 2001 ; Jensen, 2001), d'être déficient dans l'orientation des comportements (Parker, 1979 ; Hope et Fraser, 1999 ; Guizani et Brunhes-Faure, 2002), d'être déconnecté de la stratégie (Mintzberg, 1994 ; Bunce et al. 1995), d'être incompatible avec les nouvelles logiques de coordination transversale des entreprises (Bunce et al. 1995) et enfin de ne pas être en mesure d'évaluer la performance dans sa globalité (Chiapello et Delmond, 1994). Or, de nombreux travaux empiriques montrent que les systèmes de mesure de la performance présentent les caractéristiques pour pallier la majorité de ces déficiences. Plusieurs recherches indiquent ainsi que l'utilisation des systèmes de mesure de la performance influence favorablement le comportement des individus au plan de la motivation (Malina et Selto, 2001), du développement des compétences (Hall, 2004) et de la prise d'initiatives (Saïd et al. 2003). Il est reconnu également que ces systèmes s'adaptent mieux aux stratégies qualifiées de différenciation que les budgets (Shank et Govindarajan, 1993), notamment lorsque ces stratégies sont basées sur l'innovation et le développement de nouveaux produits (Gosselin et Dubé, 2002). Par ailleurs, bien que leur déploiement relève de schémas différents, le tableau de bord et le balanced scorecard sont élaborés, non pas sur la base d'un découpage fonctionnel de la PME familiale, mais de façon à suivre les liens de causalité qui permettront d'atteindre les objectifs stratégiques de l'entreprise.

Cet objectif est particulièrement mis en avant par Kaplan et Norton dans leur dernier ouvrage (Kaplan et Norton, 2000). Il fait également partie des principes de construction du tableau de bord (de Guerny et al. 1986 ; Mendoza et al. 1999). Enfin, l'intégration de critères non financiers pour évaluer et piloter la performance permet aux systèmes de mesure de la performance de représenter la performance sous différentes formes, en complément des représentations financières classiques (Banker, Potter & Srinivisan, 2000; Saïd et al. 2003; Bescos et Cauvin, 2004 ; Hoque, 2005), ce à quoi le budget ne peut pas prétendre. Tous ces éléments laissent donc penser que les tableaux de bord ou les balanced scorecard sont susceptibles de concurrencer les budgets. Dans ce cas, on peut s'attendre à la présence d'interactions entre les deux outils, et au fait que le développement de systèmes de mesure de la performance influence les caractéristiques des budgets. Il s'agit là de la seconde hypothèse de la recherche. En synthèse, il est reproché au budget de ne plus pouvoir répondre aujourd'hui aux attentes des PME familiales confrontées à un environnement complexe et incertain. A la critique déjà ancienne et récurrente dénonçant la lourdeur, la complexité, la longueur du processus budgétaire (Schmidt, 1992 ; Jordan, 1998 ; Hope et Fraser, 1999), sont venus s'ajouter d'autres contestations liées cette fois-ci aux fonctions mêmes du budget (Gervais

et Thénét, 1998 ; Hope et Fraser, 2000 ; Jensen, 2001). Ces critiques sont résumées dans le tableau 2).

Tableau 2 : Les principaux rôles du budget et leurs critiques

PRINCIPAUX ROLES	CRITIQUES
1. Prévision et gestion des équilibres financiers - allocation de ressources ; - prévisions financières (recettes et dépenses) ; - gestion des flux de trésorerie ; - contrôle des coûts ; - contrôle des résultats	Les prévisions budgétaires deviennent incertaines et peu fiables dans des environnements complexes et instables (Berland, 2001). Elles peuvent également être biaisées par ceux qui les réalisent et les manipulent à leur avantage (Jensen, 2001). Le budget consomme trop de temps (Bescos et al. 2004)
2. Orientation des comportements - contractualisation des engagements ; - fixation et communication des objectifs ; - motivation des individus ; - responsabilisation des individus ; - développement de l'apprentissage organisationnel (via la participation à l'élaboration des prévisions et le suivi budgétaire) ; - mise en place de systèmes d'incitations budgétaires.	Le budget est un frein à l'innovation parce qu'il résulte souvent d'une reconduction des résultats de l'année précédente (Hope et Fraser 1999 ; Guizani et Brunhes-Faure, 2002). Le manque de souplesse du budget démotive souvent les individus (Hope et Fraser, 1999). Les responsables budgétaires ont souvent peu d'influence sur la détermination de leur budget (pseudo participation au processus budgétaire) (Parker, 1979). Les budgets sont devenus des contrats d'objectifs rigides, élaborés dans un climat autoritaire de défiance et de pression (Bescos et al. 2004). L'obéissance et le contrôle au sens étroit prévalent sur l'apprentissage organisationnel (Löning, 2004)
3. Déclinaison des objectifs stratégiques - traduction des plans opérationnels en objectifs annuels ;	Les budgets sont souvent déconnectés de la stratégie (Mintzberg, 1994 ; Lorino, 1997). La fréquence des reportings budgétaires incitent les individus à adopter des raisonnements à court terme plutôt qu'à considérer les priorités stratégiques à moyen et long terme (Bunce et al. 1995).
4. Coordination des actions - délégation des responsabilités ; - imposition d'un langage commun ; - mise en cohérences des activités, actions et buts ; - mise en évidence des relations de causalité entre activités.	Le budget repose sur un découpage fonctionnel de l'entreprise peu compatible avec les nouvelles approches transversales de l'entreprise (Bunce et al. 1995).
5. Mesure et pilotage de la performance - évaluation des résultats (contrôle budgétaire) ; - anticipation des résultats futurs ;	Le budget attire l'attention sur l'analyse des écarts au détriment du suivi des variables clés de gestion. Il propose une lecture « financière et comptable » de la performance de l'entreprise peu adaptée aux problématiques opérationnelles (Chiapello et Delmond, 1994).

Source : Germain Christophe. (2003) « la conception des systèmes de contrôle de gestion », 2ème édition 2003

Des démarches ont été entreprises pour faire évoluer l'outil budgétaire vers une plus grande flexibilité et améliorer les pratiques le concernant (Löning, 2004). Il apparaît néanmoins aujourd'hui que le budget ne peut répondre à lui seul aux attentes des managers et qu'il est nécessaire non pas de le supprimer, mais de le compléter par d'autres instruments mieux adaptés aux problématiques de pilotage actuelles des PME familiales. Au regard de la littérature, il semble que cette tâche incombe désormais, en théorie, aux systèmes de mesure de la performance (Chiapello et Delmond, 1994 ; Kaplan, 1995). Ces systèmes qui ont pour but principal de: «

traduire la mission et la stratégie de la PME familiale en un ensemble d'indicateurs de performance qui constituent la base d'un système de pilotage de la stratégie » (Kaplan et Norton, 1996) se présentent aujourd'hui, dans leurs versions les plus diffusées, sous la forme de tableaux de bord ou de balanced scorecard.

- **Paragraphe-2 :** La participation des managers au contrôle de gestion et leur performance managériale

Les modèles comportementalistes en contrôle de gestion cherchent à expliquer la performance de la PME familiale, ou, plus souvent, celle des managers (job performance ou managérial performance selon les auteurs), au travers des caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion ou des attitudes et comportements qu'ils favorisent chez les managers. L'objectif ici est de démontrer qu'il serait intéressant d'intégrer à ces modèles la variable « participation des managers au processus de contrôle de gestion », composée de deux dimensions : leur « coopération au travers de la transmission des informations qu'ils possèdent » et « le degré d'utilisation des informations reçues dans le cadre du contrôle de gestion. Nous introduisons d'abord notre variable Participation des managers au contrôle de gestion en la situant par rapport aux modèles comportementalistes du contrôle de gestion. Nous discutons alors les liens qu'elle est susceptible d'entretenir avec la performance de la PME familiale en croissance. Nous complétons ensuite notre travail avec la variable attitude des managers envers le contrôle de gestion.

2.1. Participation au contrôle budgétaire et performance : quelques limites du modèle comportementaliste :

Faisant suite à l'étude d'Argyris (1952) qui montre que les outils du contrôle budgétaire sont susceptibles de générer des dysfonctionnements, les chercheurs du courant comportementaliste du contrôle de gestion travaillent depuis maintenant une cinquantaine d'années à préciser les conditions selon lesquelles le contrôle budgétaire est le plus pertinent. Tout un ensemble de travaux est centré sur l'élaboration du budget avec pour variable centrale la « participation des managers » à ce processus. Les auteurs proposent chacun des modèles, testés au travers d'études quantitatives ou en laboratoire, visant à identifier les conséquences de l'intensité de la participation des managers sur leur performance soit au travers de liens motivationnels (la participation augmente par exemple la motivation, l'implication, la satisfaction au travail, l'adhésion aux objectifs), soit au travers de liens cognitifs (la participation à l'élaboration du budget favorise la qualité des informations fournies, la clarté des objectifs, etc.) (Kren 1997). Ces liens sont également étudiés selon diverses conditions qui peuvent être liées à l'environnement de la PME familiale, aux caractéristiques des managers ou de leurs supérieurs hiérarchiques, etc. Or, du fait de contradictions, non encore clairement expliquées, dans les résultats des nombreux travaux publiés, le lien entre la participation des managers à l'élaboration du budget et leur performance ou celle de la PME n'est, à ce jour, pas considéré comme établi (Nouri et Parker 1998 ; Hartmann 2000 ; Otley et Fakiolas 2000 ; Langevin et Naro 2003), même si la méta-analyse conduite par Greenberg et al. (1994 citée par Leach-Lopez et al. 2007) met en évidence qu'en moyenne la corrélation positive attendue est validée par les études expérimentales comme par celles par questionnaires. Des explications à cette situation ont été proposées par des chercheurs : instabilité des concepts retenus (Hartmann 2000 ; Otley et Fakiolas 2000), manque de recours aux théories existantes (Kren 1997 ; Hartmann 2000), etc. D'autre part, nous pensons

qu'une limite importante du courant comportementaliste actuel est qu'il ne s'est quasiment intéressé à ce jour qu'au seul processus budgétaire. La modification en 1988 de la définition du contrôle de gestion proposée en 1965 par Anthony représente une évolution certaine, qu'il convient de prendre en compte, par rapport à la conception essentiellement planificatrice et financière qui avait cours jusqu'à dans les années 70. L'utilisation d'indicateurs non financiers en complément des indicateurs « traditionnels » est aujourd'hui prônée afin de limiter les effets peu satisfaisants de ces derniers, tels que l'orientation des comportements vers le court terme (Johnson et Kaplan 1987 ; Besson et Bouquin 1991) ou la non prise en compte de facteurs de compétitivité tels que la qualité, les délais, l'innovation, pourtant essentiels dans un contexte de concurrence intense (Mévellec 1990, p.189). De plus, le rôle des contrôleurs de gestion dans la compréhension de la réalité, de l'avenir et dans l'aide à la décision est aujourd'hui explicitement reconnu (Burns et Baldvinsdottir 2005 ; Godener et Fornerino 2005 ; Feeney et Pierce 2007 ; Byrne and Pierce 2007). Dans ce contexte, quelques auteurs suggèrent d'élargir la problématique du courant comportementaliste à la mise en place et à l'utilisation de mesures de performance non financières (Ôte et Fakiolas 2000 ; Hartmann 2000 ; Manzoni 2002 ; Said et al. 2003). Comme Godener et Fornerino (2005), nous pensons judicieux d'aller plus loin en travaillant sur le contrôle de gestion compris comme un processus global où les différents outils ou sous systèmes mis en œuvre sont complémentaires, et à ce titre indissociables, les uns des autres. Dans ce sens, nous nous sommes intéressées à la variable Participation des managers au processus de contrôle de gestion proposée par ces deux auteurs, en lieu et place de la variable participation à l'élaboration du budget utilisée par les modèles comportementalistes en contrôle de gestion.

2.2. La participation des managers au contrôle de gestion :

Comme le souligne Bourguignon (2001), « on ne fait pas de contrôle de gestion contre les acteurs mais avec eux ». En fait, la participation attendue des managers au contrôle de gestion a deux composantes (Godener et Fornerino 2005) : d'une part, les managers détiennent des informations essentielles au développement et à la richesse de ce processus de mise en œuvre de la stratégie ; d'autre part, les informations du contrôle de gestion ne contribuent à la performance de la firme que si elles sont utilisées par ceux qui prennent les décisions. La direction générale mais aussi les managers de tous niveaux hiérarchiques. Nous consacrons respectivement ces deux points « la coopération des managers dans la transmission d'informations au contrôle de gestion » et « L'utilisation par les managers de l'information fournie par le contrôle de gestion » à ces deux dimensions et à leurs liens respectifs avec la performance managériale.

✓ La coopération des managers dans la transmission d'informations au contrôle de gestion :

L'importance de la participation des managers au développement du processus de contrôle de gestion est soulignée dans la plupart des écrits traitant de la mise en place d'outils du contrôle de gestion tels que les coûts standards, les méthodes de comptabilité de gestion type méthodes ABC/ABM (Dworaczek & Oger 1998 ; Krumwiede 1998 ; Bertrand et Mévellec 2004) ou encore les tableaux de bord (Butler et al. 1997 ; Bollecker 2001 ; Bourguignon et al. 2002). C'est que leur adaptation aux besoins et à la situation propre de chaque organisation, voire de chaque service, repose sur une collaboration entre le contrôleur de gestion et les destinataires des informations. Comment, par exemple dans le cas de la mise en place de la méthode ABC/ABM, définir les

activités et leurs vecteurs de coûts sans la coopération des services concernés et de leurs managers en particulier ? De la coopération de ces derniers dépend également leur acceptation de la cartographie des activités et des processus et de leur valorisation ainsi que leur appropriation de la nouvelle méthode de calcul des coûts ou d'analyse des processus selon s'il s'agit d'implanter une approche ABC ou ABM. Par ailleurs, le fonctionnement de ces mêmes outils du contrôle de gestion suppose qu'ils soient alimentés de façon satisfaisante par les multiples détenteurs d'informations. L'élaboration du budget impose la participation des managers à minima pour l'établissement du budget de leurs collaborateurs et prévoit fréquemment qu'ils fassent part de leur compréhension de l'année à venir pour leur propre activité. Cette participation des managers à l'élaboration de leur propre budget est comprise comme un moyen de partager de l'information entre subordonnés, supérieurs hiérarchiques et notamment de profiter de la connaissance du terrain des premiers, de favoriser leur acceptation des objectifs qui seront fixés et de favoriser ainsi leur motivation (Brownell et McInnes 1986 ; Dunk 1993 ; Shields et Shields 1998 ; Hartmann 2000). De son côté, le contrôleur de gestion ne peut généralement pas mener au bout une analyse des écarts budgétaires (ou celle des données d'un tableau de bord) effective et concrète à partir des seules données chiffrées (Godener et Fornerino 2005) :

Il doit s'appuyer sur la compréhension, l'interprétation des faits par les décideurs et acteurs de la PME familiale. L'importance de cette implication des managers dans le processus de contrôle de gestion a été mise en avant dans l'enquête menée par Jordan (2005) sur les pratiques du contrôle de gestion ; l'auteur observe d'une enquête à l'autre un développement des travaux que les contrôleurs de gestion mènent avec les opérationnels : établissement du prévisionnel, du plan, du budget, reprévisions, analyse des écarts, propositions de mesures correctrices et évaluation des performances des collaborateurs. Nous avons choisi d'appréhender cette dimension de la participation des managers au contrôle de gestion au travers de la variable « Coopération des managers dans la transmission des informations qu'ils détiennent et qui leur sont demandées ». La discussion qui précède montre que cette coopération favorise la pertinence des outils du contrôle de gestion mis en place et la qualité des analyses de contrôle de gestion effectuées. La vocation du contrôle de gestion étant la réalisation des objectifs (Anthony 1965 et 1988). La performance, nous prévoyons que la coopération des managers favorise leurs performances. Nous discutons maintenant dans le point suivant de l'importance, cette fois, de l'utilisation par les managers de l'information fournie par le contrôle de gestion.

✓ **L'utilisation par les managers de l'information fournie par le contrôle de gestion**

La seconde dimension de la participation des managers au contrôle de gestion se rapporte à l'attention qu'ils prêtent aux informations véhiculées dans le cadre de ce processus, à l'utilisation qu'ils en font. La raison d'être du contrôle de gestion est sous-tendue par deux logiques (Bouquin 2005, p.9) : la première est une logique économique et s'intéresse aux outils à mettre en œuvre, aux informations à fournir pour que les décisions soient prises en tenant compte de leurs impacts prévisibles sur la performance, la seconde est une logique organisationnelle qui a pour objet la mobilisation des acteurs autour des objectifs visés, leur coopération, la convergence des buts. Chacune de ces logiques se retrouve dans les apports attendus des différents outils du contrôle de gestion. Ainsi, la comptabilité de gestion doit pour une part fournir des informations qui améliorent la capacité des acteurs à prendre des décisions qui vont dans le sens des besoins de l'organisation (Caplan 1992 ; Horngren, Foster et Datar 2000 ; Sprinkle 2003 ; Bouquin 2003,

p.7). Elle doit d'autre part fournir aux managers des données qui servent de signal et orientent leur comportement dans le sens voulu par l'organisation (Rikwood et al. 1987 ; Atkinson et al. 1997 et Lambert 2001 cités par Sprinkle 2003 ; Bouquin 2003, p.7). L'organisation des suivis en centres de coût, de recettes ou de profit et dans ce dernier cas le choix du prix de cession sont par exemple des moyens d'influer sur les décisions qui seront prises par les managers concernés. De même, les indicateurs contenus dans le Balanced Scorecard ou le tableau de bord sont présentés comme favorisant l'atteinte des objectifs des managers destinataires d'une part en leur donnant les moyens de comprendre très tôt si les actions qu'ils ont engagées permettent d'atteindre les résultats visés et d'adapter leurs actions en conséquence (Butler et al. 1997 ; Bourguignon et al. 2002), et d'autre part en mettant l'accent sur les facteurs sur lesquels il est pertinent ou nécessaire d'agir (Mooraj et al. 1999). Ces deux outils sont aussi décrits comme favorisant la motivation des managers car ils accompagnent la décentralisation des décisions (Butler et al. 1997), comme des outils de convergence des objectifs au travers de l'alignement des indicateurs de performance sur les stratégies de la firme, de ses business units (Kaplan et Norton 1996) et comme des vecteurs de développement de la communication – tant sur les objectifs visés et facteurs clé de succès que sur les réalisations – entre le manager et son supérieur hiérarchique (Gray et Pesqueux 1993). Ainsi, ces outils sont susceptibles d'influencer la performance de leurs destinataires à condition qu'ils soient de qualité bien entendu mais aussi à condition qu'ils soient utilisés par ces derniers. La question de l'utilisation des données du contrôle de gestion rejoint d'ailleurs celle de la légitimité de ce processus de contrôle organisationnel qui dépend de la satisfaction des utilisateurs du système (Bollecker 2001a) et « de la valeur que présentent, aux yeux des [managers] les informations qu'il leur fournit » (Bouquin 2003, p.13). A l'issue de cette discussion, nous devons préciser que nous avons choisi de ne travailler que sur la situation des managers non fortement opportunistes, la performance des managers fortement opportunistes n'étant peut-être pas comparable à celle des autres managers, leurs objectifs étant a priori plus faciles à atteindre. Nous sommes maintenant à même de formuler notre première suggestion de la façon suivante : « Plus les managers non fortement opportunistes participent au processus de contrôle de gestion plus leur performance managériale est élevée ».

Il est à noter que la validation de cette suggestion serait une validation de la pertinence du contrôle de gestion développé dans les PME familiales. Soit les critiques portées dans les années 80 au contrôle de gestion (Johnson et Kaplan 1987) ne sont plus de mise, soit ces faiblesses potentielles ne sont pas assez fortes pour compenser les apports positifs effectifs. Ainsi, il apparaît que la participation des managers au contrôle de gestion constitue une variable clé qu'il convient d'optimiser afin d'accroître la performance des managers considérés. Ce constat nous conduit à explorer l'impact de l'attitude des managers sur cette variable.

- **Paragraphe-3 :** L'impact de l'attitude des managers envers le contrôle de gestion sur leur participation à ce processus

Pour des raisons méthodologiques, le fait d'avoir exclu du champ de notre recherche les managers fortement opportunistes pour notre première suggestion nous a conduites à les exclure également de notre deuxième suggestion. Cette discussion nous amène à formuler cette dernière de la façon suivante : Plus l'attitude des managers non fortement opportunistes à l'égard du contrôle de gestion est positive plus la participation au processus de contrôle de gestion est élevée.

Finalement, on a constaté que ces deux suggestions participant à un modèle explicatif de la performance des managers ont donc été formulées.

3.1. Conception d'un outil de mesure de la performance : Divergence entre contrôleur de gestion et managers :

Le tableau de bord est l'un des outils les plus utilisés pour l'évaluation des performances au sein des PME familiales en croissance. Toutefois, sa conception, par les contrôleurs de gestion, pose souvent des difficultés en termes de choix des indicateurs et de réponse aux attentes et besoins de ses différents utilisateurs. L'objectif de cette partie est d'analyser la démarche de conception d'un nouveau tableau de bord de la direction générale par les contrôleurs de gestion du siège et les réactions des managers opérationnels en termes d'utilisation et d'attentes.

▪ Le Tableau de bord et le choix des indicateurs de mesure de la performance

Améliorer la mesure de la performance à des points clés de la chaîne de valeur est un des rôles majeurs de la comptabilité de gestion. Des mesures valides de la performance permettent à la PME familiale de décrire et de mettre en œuvre efficacement la stratégie, guider le comportement des salariés, évaluer l'efficacité des managers et fournissent des bases pour attribuer des récompenses (Malina & Selto, 2004). Le choix des mesures de performance est une tâche très critique en raison de la difficulté de présenter une PME familiale ou comme un système. Merchant (1989) indique que « le résultat comptable (court terme, à moins d'un an) est la mesure de performance la plus importante pour les managers responsables de centres de profits. L'orientation court terme est considérée comme très motivante puisque les incitations et récompenses peuvent être reliées plus facilement à la réalisation des objectifs ». Pour pallier les faiblesses du contrôle purement comptable, de nouveaux modèles de contrôle (clanique de Ouchi, 1979 ; du personnel de Merchant, 1998 ; stratégique ; Bouquin, 2001) ont émergé et de nouveaux instruments (en premier rang, le balanced scorecard de Kaplan et Norton, 1992, 1996) ont été plébiscités au début des années quatre vingt dix. Par ailleurs, depuis quelques années, des critiques croissantes se sont manifestées contre les mesures financières issues des systèmes comptables (Emmanuel & Otley, 1995). La plus grande critique concerne la nature historique de l'information comptable, qui fournit une idée pertinente sur les actions passées de la PME familiale, mais rien sur les possibilités futures (Merchant, 1985; Kaplan & Norton, 1996). Par exemple, les mesures de performance issues des systèmes comptables ignorent la valeur financière des actifs intangibles comme la recherche, le goodwill et les ressources humaines. Les mesures financières agrégées issues du système comptable ne sont pas suffisantes pour assurer une congruence d'objectifs entre les décisions des managers et les actions (Merchant, 1998).

Ces limites ont amené les chercheurs et les praticiens à proposer des systèmes de mesure de la performance qui associent, à la fois, des indicateurs financiers et non financiers. Toutefois, l'intégration de mesures non financières ne date pas d'aujourd'hui, par ailleurs, plusieurs auteurs ont insisté sur la pertinence des mesures non financières (Hopwood, 1973 ; Kaplan, 1996, 2001 et 2005 ; Merchant, 1985). Des systèmes de mesures non financiers sont généralement caractérisés par des besoins locaux avec peu d'intégration avec les objectifs stratégiques de la PME familiale et peu d'équilibre entre des considérations locales et d'autres globales (Merchant, 1985). Dans cette partie, nous centrons notre travail sur l'étude d'un seul outil de mesure de la performance : le

tableau de bord. On ne va tarder sur le traitement d'un autre outil de mesure de performance: le Balanced Scorecard du fait qu'il n'existe pas dans le cas unique que nous allons traiter.

✓ **Le tableau de bord :**

Le tableau de bord se définit comme un instrument d'action dans lequel un « ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) [sont intégrés] pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions (Bouquin, 2001, pp. 397-398). Bescos et al. (1995) distinguent entre le tableau de bord de gestion des centres de responsabilités et le tableau de bord de la direction générale.

Pour le premier, son appellation renvoie à des documents présentant une information dynamique. L'information présentée doit mettre en perspective les résultats obtenus par rapport à des références. Il peut être défini comme un outil d'aide au pilotage des unités décentralisées. Suivant le principe gigogne d'agrégation des informations, celles-ci sont consolidées de niveau en niveau jusqu'à la direction générale. Ce document est établi souvent par le service central de contrôle de gestion, il permet de suivre, d'une part, les performances économiques, et d'autre part, un certain nombre d'analyses essentielles comme celui de l'exécution du plan, du budget, des investissements et des effectifs. Gray et Pesqueux (1993) remarquent que si le tableau de bord sert à suivre les objectifs généraux au niveau du siège, il peut être un outil parmi d'autres, par contre s'il sert au suivi du fonctionnement courant au niveau des opérationnels, il doit alors être un outil central. Selon la tradition du tableau de bord, c'est un outil pour le top management de l'entreprise, il fournit une vision globale et rapide de ses opérations et de l'état de l'environnement. Jusqu'aux années 80, le tableau de bord était principalement considéré comme un instrument de reporting, rendant possible le contrôle de la réalisation des objectifs fixés à l'avance, et comme un outil de diagnostic, réaction et dialogue entre niveaux hiérarchiques (Ardoin et al. 1986). La plupart des chercheurs demande l'intégration de mesures de performance « physiques » pour compléter les mesures financières. Des indicateurs de qualité, des mesures sociales (ratio d'absentéisme, indice de climat social, etc.), des indicateurs orientés clients (taux de satisfaction, ratio de pénétration etc.), et des indicateurs orientés processus (temps de production). Lorino (1999) intègre aussi une perspective d'apprentissage selon laquelle les mesures représentent une base pour apprendre sur les relations de cause à effet.

✓ **Divergences de perceptions entre managers et contrôleurs de gestion dans le choix des indicateurs de mesure de la performance :**

Que ce soit dans le tableau de bord ou dans le BSC, le choix des indicateurs de mesure de la performance pose beaucoup de difficultés, à la fois, pour les concepteurs de ces outils que pour ses utilisateurs (direction générale ou managers intermédiaires⁸). Plusieurs approches sont préconisées dans la littérature, toutefois, selon Lorino (2003), «les indicateurs de pilotage ne sont pas choisis « bottom-up » «à l'inspiration», en fonction de logiques locales, ni « top-down », en fonction de l'humeur du chef, mais ils traduisent l'élaboration collective des objectifs stratégiques et des principaux leviers d'action associés».

⁸ Nous centrons notre analyse sur les managers intermédiaires.

Selon Dixon et al. (1990), la répartition entre les mesures financières et non financières dépend du niveau hiérarchique, de la stabilité du marché, et du degré d'intégration des processus. Parce que les préoccupations et les actions de la direction sont fondamentalement différentes de celles du niveau opérationnel, les mesures comptables prennent plus de sens au fur et à mesure que l'on monte dans la hiérarchie. Les recherches en comptabilité sur la mesure de la performance ont défini un certain nombre d'attributs nécessaires pour les indicateurs ou mesures à utiliser⁹. Parmi lesquels : les mesures sont diverses et complémentaires, objectives et exactes, informatives, leurs avantages sont supérieurs au coût de leur collecte, elles sont un outil de communication de la stratégie, sources de motivations pour l'amélioration, et aident à la prise de décision. Malgré l'accord entre managers et subordonnés sur les attributs des mesures de la performance, plusieurs sources de divergences existent encore entre ces deux catégories d'acteurs qui expliquent les décalages constatés entre les attentes des managers en termes d'outils de pilotage de la performance, les solutions proposées par les contrôleurs de gestion au sein des grandes entreprises et au sein des PME quelle que soit sa nature. Les causes de ses biais se trouvent, d'une part, dans les différences de perception au niveau individuel qu'ont les deux catégories d'acteurs des attributs de l'information comptable nécessaire au pilotage de la performance, et d'autre part, dans les biais entre acteur (évalué) et observateur (évaluateur).

○ **Les perceptions des managers et des contrôleurs de gestion de l'information comptable utilisée pour l'évaluation de la performance :**

Les travaux de recherche en comptabilité se sont généralement intéressés aux individus qui ont le statut d'expert en comptabilité comme les auditeurs et les comptables (Peters, 1993 ; Gibbins et Jamal, 1993). Cependant, ils ont négligé les autres acteurs organisationnels notamment ceux qui prennent des décisions concernant l'utilisation des ressources : les managers sont, en fait, des utilisateurs de l'information comptable et des outils de mesure de la performance, tout en étant souvent des experts dans d'autres domaines que la comptabilité (Busch, 1997 ; Heidmann & Schaffer, 2006). Pierce et O'Dea (2003) ont conclu à travers leur revue de la littérature à l'opposition entre concepteurs et utilisateurs en termes de perspective d'évaluation de l'utilisation de l'information issue du système comptable. Pour les premiers, c'est la validité technique qui prime ; alors que pour les seconds, l'évaluation est faite en termes de validité organisationnelle et d'amélioration de l'efficacité d'accomplissement des tâches. Dans leur recherche qui s'intéresse à la relation de l'intolérance à l'ambiguïté et le choix des alternatives au reporting financier, Faircloth et Ricchiute (1981) examinent l'affiliation professionnelle, la connaissance et le niveau d'éducation. Dans la littérature comptable, la connaissance est considérée comme associée à l'éducation, la formation, l'expérience et l'expertise : elle est reliée à la prise de décision. Elle définit la capacité d'obtenir, d'organiser de traiter l'information : elle affecte donc le jugement (Bhimani, 1998).

○ **Le biais acteur (manager) - observateur (contrôleur de gestion) :**

Keeping & Levy (2000) et Cardy & Dobbins (1994) réclament qu'un des critères à utiliser pour l'évaluation d'un système de mesure de la performance est la réaction des évalués

⁹ Pour plus de détails, voir l'article de Malina M.A. & Selto F.H. (2004), « Choice and change of measures in performance measurement models », *Management Accounting Research*, 15, pp. 441-469.

(subordonnées, managers opérationnels, fonctionnels etc.) Dans leurs recherches, Malina & Selto (2001) ont centré leurs études sur les managers de divisions d'une grande entreprise industrielle ayant adopté le BSC. Ils ont observé des conflits et des tensions importants entre le top management et le middle management au sujet de l'évaluation de la performance de ces derniers. L'étude a souligné l'inexactitude et la subjectivité des mesures utilisées dans le BSC, une communication « top-down » au lieu d'une autre plus participative et l'utilisation d'indicateurs issus d'un benchmarking, qui se révèlent inappropriés pour l'évaluation des performances au niveau interne. Jones & Nisbett (1971) constatent que les acteurs tentent de juger leur comportement comme étant déterminé par les facteurs situationnels, alors que les observateurs tentent d'attribuer le même comportement aux dispositions individuelles des acteurs (traits, qualités, compétences). Ainsi, il est supposé qu'au cours de l'évaluation de la performance, le top management (l'observateur) est peu sensible que le middle management (les acteurs) à percevoir que la performance du dernier est due aux facteurs liés principalement au contexte.

En guise de conclusion, nous pensons que les outils de mesure et de pilotage de la performance (tableau de bord ou Balanced Scorecard) sont utiles et nécessaires, à la fois, pour la direction générale (top-management) que pour les managers intermédiaires (opérationnels, fonctionnels ou de divisions). Toutefois, les besoins de chaque catégorie sont différents, générant souvent une sous-utilisation de ces outils par les managers intermédiaires et une mise en cause de leur utilité pour la prise de décision. La démarche de conception du Tableau de bord de la direction générale par les contrôleurs de gestion, prend souvent en compte plus les demandes des top-managers que des managers intermédiaires. L'objectif de cette partie est de comprendre les divergences de perceptions entre contrôleurs de gestion du siège (central) et les managers intermédiaires au sujet des mesures nécessaires pour l'évaluation de la performance.

▪ **Section II:** Impact des ERP sur le contrôle de gestion

La gestion des PME familiales est depuis quelque temps confrontée à un basculement technologique : les progiciels de gestion intégrés (ou ERP selon la terminologie anglo-saxonne couramment employée) deviennent l'élément pivot de collecte et d'exploitation des informations de gestion. L'émergence des ERP s'est faite de manière significative au milieu des années 1990 et la plupart des grandes sociétés aussi ont adopté ces systèmes globaux, présentés comme « la solution » aux problèmes de gestion. Il s'agit, sur le plan pratique et technique, d'une innovation considérable qui vise une intégration informationnelle complète. Les ERP commencent à être bien connus sous leurs aspects informatiques, relativement à leur processus d'installation et dans leurs coûts spécifiques. En revanche, leur impact organisationnel reste largement méconnu. Ce constat se vérifie aussi bien dans la phase d'implémentation, en relation avec la démarche préalable de *reengineering*, que dans la phase de fonctionnement, en liaison par exemple avec les processus de contrôle de gestion, un de leurs domaines d'application par excellence. Nous nous sommes interrogés sur ces aspects pensant que, avec un recul d'une dizaine d'années depuis leur première introduction, il était possible de faire maintenant une analyse assez synthétique en prenant en compte la littérature existante et un nombre croissant de témoignages en notre possession.

Dans le premier paragraphe, nous étudions en premier lieu qu'est-ce que l'intégration des SI en particulier les ERP ? (Paragraphe-1). Concernant le deuxième paragraphe, nous nous penchons en premier lieu sur les différentes facettes des ERP, après avoir présenté bien sûr la nature, la

place et le processus d'intégration des ERP, et en deuxième lieu nous examinons les problèmes récurrents qui en découlent de l'ERP et ses apports pour le contrôleur de gestion. Ensuite, nous traitons à la fin de ce deuxième paragraphe le contrôle de gestion comme étant parent pauvre des ERP (Paragraphe-2). Dans le troisième et le dernier paragraphe dans cette partie, nous étudions l'impact des ERP en matière de changement organisationnel et sur les modalités du contrôle de gestion. Nous abordons d'abord les modalités du changement organisationnel, en mettant en exergue le rôle moteur des centres de compétences, puis les conséquences des ERP sur la fonction contrôle de gestion (Paragraphe-4).

- **Paragraphe-1 : L'intégration des systèmes d'information dans le cadre des ERP**

- 1.1. Ou'est-ce que l'intégration des systèmes d'information ?**

Les ERP, à la suite d'une évolution logique des systèmes d'information, consacrent l'intégration des différentes dimensions de la gestion en une structure informationnelle unique. Pourtant cette intégration n'a rien de simple. L'intégration¹⁰ représente l'ensemble des principes et des outils mis en place pour aboutir à la construction d'un système d'information cohérent et homogène, tant au niveau technique que fonctionnel. Il est essentiel d'insister sur le fait que l'intégration n'est pas l'apanage des ingénieurs mais doit être une réelle préoccupation pour les professionnels du métier qui en seront les futurs utilisateurs. A titre d'exemple, dans le domaine financier, une bonne intégration doit viser plusieurs objectifs.

Premièrement, améliorer la qualité du service au client, en particulier via une flexibilité accrue dans la gestion de médias et de formats d'échange variés (e-mail, fax, fichier, plate-forme e-banking). Deuxième objectif de l'intégration : garantir l'intégrité des données de référence (clients, produits et services, contrats, etc.), même dans le cas où ces informations seraient réparties entre plusieurs applications. Cette dimension est capitale pour le succès d'une solution CRM efficace ou pour une bonne maîtrise des risques. De la même façon, on veillera à disposer de règles de gestion identiques, qu'elles soient référencées dans le catalogue électronique des produits, dans les applications de gestion ou dans le logiciel comptable (homogénéité des paramétrages). En troisième lieu, le SI doit assurer l'intégrité transactionnelle par un pilotage des statuts des opérations traitées et par une gestion pointue des exceptions, ce qui lui permettra de se focaliser sur les opérations à risque. Par exemple, le constat d'un problème de dénouement d'une opération doit être reporté aux différents systèmes par lesquels la transaction est passée, afin que le statut soit le même partout.

Enfin, le SI doit proposer aux utilisateurs une vision en ligne avec leurs activités quotidiennes, supportant pratiquement les processus opérationnels : enchaînement logique des écrans, ergonomie commune, intégration au niveau du poste de travail pour éviter les saisies multiples, donc à la fois inutiles et génératrices de risque. La fourniture d'un environnement de travail à la fois standardisé et personnalisable peut se faire à la condition de gérer de façon stricte les accès des utilisateurs aux systèmes, à travers, par exemple, la mise en place d'une gestion centralisée des profils (habilitations, délégations, etc.). Ces enjeux font aujourd'hui partie des préoccupations quotidiennes des architectes fonctionnels et techniques qui travaillent de concert à l'intégration des systèmes d'information. La résolution de la problématique d'intégration des SI

¹⁰ Jean-Philippe Ricard (PricewaterhouseCoopers) : « L'efficacité des systèmes d'information : une affaire d'intégration » ; *Luxemburger Wort*, 10 mai 2002. <http://www.pwcglobal.com/lu/eng/ins-sol/publ/index.html>

peut cependant être différente selon les choix réalisés par l'entreprise. On distingue classiquement trois types d'architectures. La première solution, appelée « core system », privilégie la simplicité informatique. Le choix est fait en faveur d'une application principale qui couvre l'essentiel des fonctions demandées par le métier. La tendance est aujourd'hui de miser sur un progiciel du marché, ce dernier fournissant à l'heure actuelle un bon niveau de réponse aux besoins, plutôt que de le développer en interne. L'intégration portera dans ce cas sur les flux entre l'entreprise et ses contreparties (canaux de distribution, règlement/livraison, réconciliation, swift, etc.). La deuxième architecture proposée est une solution mixte, sans doute la plus répandue et également la moins « choisie » parce qu'elle découle de l'évolution historique des systèmes. Des applications d'origines diverses cohabitent, connectées directement les unes aux autres. Dans ce cas, les enjeux d'intégration sont nombreux et complexes car ces applications doivent évoluer en fonction des contraintes du métier et à chaque évolution, l'impact se fera à plusieurs niveaux et rendra nécessaire de multiples adaptations, souvent coûteuses. La dernière solution, dite « intégrée », met en avant la spécialisation des applications par domaines d'activités. Ces applications sont ensuite intégrées via des outils spécifiques de type EAI (« Enterprise Application Integration ») et EIP (« Enterprise Information Portal »). Cette approche, si elle est largement promue par les experts comme étant l'approche « noble », nécessite des équipes techniques de pointe et des investissements importants. Des outils simples et économiques existent cependant depuis peu qui apportent des solutions alternatives aux problèmes d'intégration.

- **Paragraphe-2 : L'ERP et ses apports pour le contrôleur de gestion**

L'évolution de l'informatique, qui progresse vers davantage d'informations, de partage et de flexibilité, est un des facteurs essentiels expliquant le succès grandissant des ERP auprès des entreprises. Malgré le progrès incontestable qu'ils apportent aujourd'hui, les ERP ne répondent pas entièrement de façon satisfaisante aux attentes des grandes entreprises et aussi les PME familiales.

2.1. Caractéristiques d'un ERP :

- **Définition d'un système ERP (Enterprise Resource Planning) :**

Les ERP ont été conçus dans l'optique de faciliter aux PME familiales l'utilisation d'un logiciel qui puisse s'étendre à tous les compartiments de l'entreprise, de telle façon, que l'on puisse intégrer dans un même environnement la finance, la logistique, la production, les ressources humaines, les achats, le commercial, etc. Jusqu'à l'arrivée des ERP, au milieu des années 90, on utilisait des logiciels indépendants pour chacun de ces départements, ce qui ne facilitait pas l'intégration. Des problèmes multiples, dérivés de la dispersion des données et des formats utilisés, rendaient difficile l'intégration des données. On parlait souvent d'îlots d'informations non interconnectables. ET on pourrait définir un ERP comme un progiciel intégré de gestion, composé d'un ensemble de modules fonctionnels (logistique, finance, ressources humaines...) susceptibles d'être adaptés aux besoins de chaque client. Un ERP combine la fonctionnalité de différents programmes de gestion en un seul, en se basant sur une seule base de données centralisée. On appelle souvent cette base de données le Cube en informatique. Ceci permet de garantir l'intégrité et l'unicité des données auxquels les départements ont accès, en évitant de réintroduire les données, à chaque fois, de façon manuelle, dans les modules fonctionnels. Une facture qui aura été enregistrée dans le module commercial n'aura pas besoin d'être introduite à nouveau dans les modules comptables et financiers. Ce type de système avec de telles caractéristiques peut être

installé dans un environnement qui dépasse les frontières en supportant différentes langues, différentes devises et fiscalités. D'une part, l'ERP peut ainsi générer facilement des documents conformes à la législation en vigueur pour chaque pays. Il s'agit d'un aspect important, à prendre en compte, vu la diversité des normes et des variations de celles-ci à travers le temps. D'autre part, face à la demande du marché, des solutions spécifiques sont apparues pour les secteurs industriels. En effet, les fournisseurs d'ERP ont développé des produits spécialisés qui incorporent des applications et des fonctionnalités.

▪ **Les Bénéfices attendus d'un ERP :**

Dans le tableau qui suit, nous avons une liste non exhaustive de bénéfices attendus par la mise en place d'un ERP.

Tableau 3: Les bénéfices attendus d'un ERP

Fonctionnalité	Bénéfice
Prix en temps réel sur les commandes clients	Réduction des erreurs de prix et des efforts manuels
Identification physique automatique des produits à livrer	Réduction des erreurs, élimination de l'identification manuelle des produits
Possibilités d'annuler ou d'inverser une expédition avec facturation	Gain de temps et d'effort pour procéder aux multiples opérations nécessaires
Disponibilité d'un suivi de commande client, de la cotation à la facturation	Possibilités multiples de recherche et de suivi à n'importe quel moment
Visibilité sur inventaire et fabrication pour planifier les commandes clients	Réduction de temps et d'effort pour s'engager avec un client
Définition de critères client spécifiques pour expédier une révision de produit	Assurance du traitement intégral de la demande spécifique d'un client

Source : LAGHA MORAD. (2006), « IMPACT DES ERP SUR LE CONTROLE DE GESTION », Thèse (Année 2006)

La construction des systèmes d'information d'un groupe est le plus souvent le résultat d'une juxtaposition d'applications qui s'oppose à la circulation fluide d'informations d'un groupe. Les systèmes d'information existants sont relatifs aux traitements opérationnels et statistiques des grandes fonctions de la PME familiale comme le commercial, la finance, la production, ou le personnel. Ces systèmes d'information ont déjà automatisé les traitements et les opérations répétitives, dégageant des gains de productivité spécifiques à ces différents domaines. Les techniques d'interfaçage pallient, pour partie, cette désintégration des systèmes d'information. Le problème de l'interfaçage est l'éternel problème de l'intégration et de la compatibilité des systèmes. Souvent, ces interfaçages sont réalisés avec succès, mais, en même temps, ils nécessitent un temps homme très important. La mise en place d'un ERP va donc être une opportunité pour résoudre ces dysfonctionnements. D'une part, il imposera aux acteurs de la PME familiale de définir, ensemble, les règles de gestion qu'ils veulent partager et d'autre part, il

impliquera une rigueur, avec une information contrôlée à la source. Il faut donc à tenir compte des contraintes liées à ce type de systèmes.

▪ **L'implantation d'un ERP :**

Il ne s'agit pas dans ce travail de présenter le pilotage d'un projet d'ERP¹¹. Néanmoins, le processus d'implantation de l'ERP a ses phases critiques et donc des impacts que le contrôle de gestion se doit de prévenir, maîtriser et piloter. Ces processus que nous examinons ci-dessous ont pour objectif de mieux comprendre l'impact possible sur le contrôle de gestion. L'implantation d'un ERP comprend d'ordinaire les cinq phases suivantes: Le choix d'une solution ERP, l'analyse des processus de gestion en place, leur réingénierie¹², La particularisation de l'ERP (son adaptation à des besoins particuliers) et la mise en place.

▪ **Le choix d'une solution ERP**

Dans cette phase initiale, la firme précise les besoins à combler par ses systèmes d'information et analyse les solutions offertes sur le marché selon des critères d'adéquation pertinents. Ainsi, les facteurs problématiques, à ce stade, résident dans : Une mauvaise définition des besoins en systèmes d'information, une définition insuffisante des objectifs correspondants de l'organisation, une méconnaissance de la philosophie derrière les systèmes ERP, une faible perception du lien entre ERP et réingénierie des processus, une minimisation du coût réel d'implantation de la solution ERP et pareillement pour sa grave complexité et les crises qui peuvent en surgir, la difficulté d'appliquer les critères classiques de rentabilité à l'évaluation d'un projet d'ERP et le manque « d'implanteurs » expérimentés dans la firme et chez les consultants, etc.

▪ **L'analyse des processus de gestion :**

Lorsqu'une solution ERP est retenue, la phase importante qui suit comporte une analyse à double volet des processus de gestion: Une analyse visant à comprendre pleinement le fonctionnement des processus organisationnels et à identifier ses problèmes en termes de temps perdu, de duplication des tâches, d'inefficiences, etc. Et une analyse détaillée des systèmes d'information en place.

▪ **La réingénierie des processus :**

Celle-ci est probablement la phase la plus critique dans l'implantation d'un ERP car elle conditionne fortement les bénéfices à en tirer. Lors d'une telle implantation, l'organisation se trouve, en matière de réingénierie sur un continuum entre les deux positions suivantes:

- Les processus de gestion, ayant bénéficié d'une analyse complète, sont configurés optimale-ment avant d'entamer l'implantation d'un ERP;
- Le personnel de l'organisation n'a aucune compréhension de la vision processus qui sous-tend l'ERP.

¹¹ Le lecteur désireux d'en savoir plus, sur ce point, pourra se référer à J.-L. Deixonne, 2001, Piloter un projet ERP, Dunod, Fonctions De L'entreprise.

¹² La réingénierie des processus consiste en la recherche des simplifications de procédures

- **La particularisation des modules :**

La plupart des ERP offrent des solutions concurrentes pour organiser les processus de gestion. Elles correspondent à des pratiques reconnues dans l'industrie. Or, il est crucial que, pour chaque processus à informatiser : L'on sache bien choisir entre les solutions contenues dans l'ERP; Et que l'on puisse particulariser les modules en fonction des besoins spécifiques. Il faut préciser, cependant, que cette particularisation est très coûteuse: programmation à langage spécifique nécessitant des consultants, reprogrammation due à la nécessité, par exemple, d'accéder à de nouvelles fonctionnalités (comme l'accès à l'Internet). Les solutions proposées, deviennent, au fil de l'implantation, des solutions remaniées. Il ne va pas de soi alors que les organisations avec ERP parviennent à une harmonisation de leurs systèmes d'information. Dans une perspective contingente, c'est la stratégie et la structure de l'organisation qui déterminerait l'étendue d'application de l'ERP et son degré de particularisation.

- **Mise en place de l'ERP :**

La phase de mise en place de l'ERP pose de graves difficultés de transition, de formation et de communication. La transition au système ERP se gère mal, semble-t-il. Les revues professionnelles ne manquent pas d'exemples où la production a souffert (paralysie d'usine), de même que les clients (confusion entre eux, commandes non livrées) et la facturation. Davenport (1998) cite Fox Meyer affirmant que la mise en place d'un ERP a précipité sa faillite. De plus, la firme sous-estimerait largement l'ampleur de la formation dont son personnel a besoin pour maîtriser l'utilisation du progiciel, ce qu'indiquerait d'ailleurs son budget irréaliste d'implantation. Et ce manque de formation renforcerait la difficulté de gérer la transition. Enfin, des problèmes de communication découleraient du fait que l'ERP impose une vision processus de l'organisation plutôt que fonctionnelle classique. Or, cette vision est horizontale et transversale aux divisions fonctionnelles et celles-ci n'ont pas l'habitude de communiquer entre elles.

2.2. L'intégration au niveau des process:

L'évolution des systèmes d'informatique de gestion (dans un contexte ultra compétitif et exigeant dans lequel les PME familiales sont plongées), la gestion et l'intégration des différentes aires fonctionnelles ont du être sans cesse améliorées. L'objectif est de pouvoir offrir un meilleur service pour les clients tout en réduisant les dates de livraison, optimisant la gestion des stocks etc. Les progiciels de gestion intégrée PGI appelés très souvent par le terme anglo-saxon ERP (Enterprise Resource Planning), sont, depuis les années 90, les nouveaux systèmes d'information répondant au vieux rêve du tout en un c'est à dire de pouvoir gérer de la commande client, aux commandes fournisseurs en passant par la gestion des stocks. Les systèmes d'ERP ont pour objectif de faciliter cette gestion des ressources de la PME familiale à travers l'intégration de l'information dans les différents départements et centres d'analyse. De tous les types de progiciels existant aujourd'hui sur le marché de l'informatique, l'ERP est sans doute le type de progiciel intégré le plus avancé dans la recherche d'une PME familiale en croissance intégralement informatisée.

2.3. Les Apports des ERP pour le Contrôleur de Gestion :

Le contrôle de gestion a évolué au fil du temps, en plus du contrôle budgétaire à dominante financière (budgets, écarts...), il doit aujourd'hui maîtriser le développement de la PME familiale.

Ses objectifs ne se cantonnent plus au contrôle et à la vérification des comptes, il a aussi pour but de conseiller et d'influencer la direction. Le contrôleur de gestion doit, pour sa part, aider les managers dans la prise de décision et agir sur les comportements des objectifs de coûts. Dans son rôle de clarification permanente et de coordination de l'information, le contrôleur de gestion trouve avec l'ERP une source d'aide non négligeable. Pour cela un ERP, comme tout système d'information de gestion, doit contenir un certain nombre de qualités incontournables qui doivent permettre au contrôleur de gestion de faire un travail plus efficace : être adaptables, évolutifs et non sclérosants, posséder des modules spécifiques aux caractéristiques de la PME familiale, fournir les indicateurs de performance, présenter une information multiple, mais triée, organisée, hiérarchisée et adaptée au destinataire. La maîtrise de l'information engage le contrôleur de gestion à améliorer l'interrelation à trois niveaux de la PME familiale : opérationnel, décisionnel et organisationnel.

- **Les apports opérationnels :**

- ✓ **Plus de rigueur :**

Les progiciels de gestion intégrée ont engendré, à tous les niveaux, plus de rigueur et de nouvelles façons de travailler. Les ERP ont permis de moderniser plus rapidement et rationnellement les systèmes de gestion de la PME familiale, dont la majorité étaient constitués de développements spécifiques ou d'une superposition de progiciels d'origines diverses comme nous avons pu le voir. Ces progiciels étaient généralement dédiés à une seule fonction, et ne pouvaient pas communiquer avec les autres progiciels. Souvent, ils n'avaient même plus d'éditeur pour en assurer la mise à niveau technologique et fonctionnelle. Donc, il ne fait aucun doute que les ERP ont remis le back-office aux normes d'une informatique propre et moderne.

- ✓ **Une information financière cohérente et fiable**

En essayant de comprendre la situation globale de la PME familiale, un directeur administratif et financier (DAF) se trouvera confronté à plusieurs versions de la réalité. La finance à sa propre vision des chiffres, les ventes en ont une autre, chaque business unit à sa propre idée de la contribution qu'elle apporte. L'ERP crée une version unique qui ne peut légitimement être remise en cause car chacun contribue à alimenter le système à l'origine des résultats. L'ERP permet à la PME de quitter la vision verticale et le cloisonnement par métier et garantit au contrôleur de gestion une cohérence de l'information. Cohérence ne signifie pas fiabilité mais, en cas d'erreur dans les données, l'ERP permet une traçabilité et garantit que la correction sera bien faite pour tout le monde. Dans ce sens, l'ERP aide le contrôleur de gestion à fiabiliser les données.

- ✓ **Des procédures homogènes :**

L'ERP oblige toutes les entités d'une même PME familiale à travailler de la même façon, ce qui facilite les comparaisons entre diverses unités et la consolidation des données, rôle qui incombe aussi au contrôleur de gestion.

- ✓ **Une réduction des délais :**

Les membres des différents services ont tous accès à la même information et peuvent la mettre instantanément à jour. L'information n'est saisie qu'une fois, ce qui évite les redondances

génératrices d'erreurs et la consommation de ressource (espace disque par exemple). De plus, le traitement en temps réel des données permet de réduire les délais de clôture, ce qui est un énorme avantage par rapport aux anciens systèmes. Grâce à ces délais, plus courts, la direction comme les clients peuvent espérer une livraison plus rapide et des erreurs moins fréquentes.

✓ **Une maîtrise facilitée des frais généraux :**

La réduction des frais généraux passe par diverses actions qui se regroupent autour de trois thèmes : la chasse au gaspillage, l'optimisation de l'organisation et la mise en place de procédures et de suivis de gestion. Les ERP sont alors une aide précieuse pour le contrôleur de gestion puisqu'ils proposent des procédures complètes de suivi des dépenses de frais généraux. Par ailleurs, grâce aux ERP, la saisie d'information n'est effectuée qu'une seule fois et se fait par les agents responsables des événements donc le progiciel va permettre de supprimer les tâches à faible valeur ajoutée.

✓ **Une source d'économie :**

Le retour sur investissement de l'ERP est censé être généré par les éléments qualitatifs et quantitatifs suivants : Une réduction des coûts de maintenance informatique (car réduction des systèmes informatiques) ; une plus grande exactitude des prévisions due au partage des données et au traitement en temps réel ; L'ERP apporte de la visibilité dans le suivi des commandes. Cela peut mener à une plus grande efficacité dans la gestion des stocks (réduction des frais de stockage...) et dans la planification des livraisons. Ceci réduit d'autant les stocks de produits finis dans les entrepôts. Et finalement une réorganisation du travail avec des conséquences sur le nombre de postes puisque les opérations ne sont plus saisies qu'une fois.

▪ **Les apports décisionnels :**

Nous avons vu les différents avantages qu'apportait un ERP en termes de gestion opérationnelle pour le contrôleur de gestion. Mais l'ERP représente également un autre atout pour le contrôleur de gestion, notamment dans son rôle de conseiller car l'accès à une information devient stratégique pour orienter les prises de décisions dans la bonne direction ; stratégique également pour disposer des meilleurs indicateurs de pilotage pour réagir dans les délais requis (ce qui est un atout précieux) dont l'exploitation contribue à créer cet avantage concurrentiel tant recherché. Le seul problème sera l'utilisation de cette information.

✓ **Une meilleure information :**

Il faut savoir produire de plus en plus rapidement les éléments d'informations requis. Le reporting et la production des tableaux de bord revêtent alors un caractère stratégique. Etre pris de court par la découverte d'une situation difficile se paie désormais au prix cher et n'est pas pardonné par les marchés financiers. Grâce aux ERP, l'information n'est saisie qu'une seule fois (plus sûr) et est directement disponible sur le serveur dans une base de données unique (plus rapide). L'ERP fournit une meilleure information car un maximum de données est saisi (plus complète) tout en étant classée et ordonnée (plus cohérente).

✓ **Une plus grande optimisation :**

Les ERP intègrent des modules de contrôle de gestion et de pilotage (tableaux de bord, budgets simulations). Ces nouveaux outils changent alors l'organisation de la fonction contrôle de gestion. Les tâches y sont de plus en plus automatisées, la charge de production d'informations y est réduite et s'effectue en quasi-temps réel, et sa diffusion est améliorée. Le contrôleur de gestion peut alors mieux se consacrer à l'interprétation des résultats et à la réflexion d'actions correctrices. Il bénéficie d'une plus grande réactivité et peut optimiser ses prises de décisions, grâce à une meilleure information.

✓ **Un meilleur pilotage de la performance :**

L'intérêt des ERP est de permettre un progrès dans le déroulement du processus des opérations. Les contrôleurs de gestion ont ainsi réduit leur temps de traitement pour mieux se pencher sur la partie analyse de l'information (processus plus stratégique). Aussi, le déploiement des systèmes de pilotage permet d'améliorer et d'accélérer la « chaîne décisionnelle » avec pour enjeux des prises de décisions plus performantes et mieux adaptées et donc un meilleur pilotage vers la performance.

▪ **Les apports organisationnels :**

L'intégration de toutes les fonctions de la PME familiale et le partage des données entre les différents acteurs démultiplient la performance des logiciels. Cela permet de mieux rassembler les services et de mettre en œuvre un management plus collégial.

✓ **Modification du Système d'Information :**

L'arrivée des ERP a complètement transformé les conditions dans lesquelles il convient de concevoir, de mettre en œuvre et d'exploiter le système d'information de gestion dans une entreprise. En effet, le principe de fonctionnement de ces outils est d'associer au sein d'un même produit des fonctions complémentaires et dépendantes les unes des autres (achat, comptabilité, contrôle de gestion...). Les premiers systèmes d'informations informatiques étaient cloisonnés et obligeaient à ressaisir les données d'une application à l'autre. La génération suivante créait des relations entre ces différentes applications à l'aide d'interfaces permettant le transfert des données mais sans éviter les redondances. La dernière génération de système d'information modifie la structure de la PME familiale : les ERP permettent de passer d'une organisation verticale par fonctions (production, comptabilité, ressources humaines...) à une organisation transversale par processus qui correspond à un ensemble d'activités coordonnées entre elles. Cette nouvelle organisation s'explique par l'orientation stratégique ciblée sur le client prise par les PME familiales. Elle les oblige à posséder une information plus fiable, rapide et homogène afin de satisfaire aux mieux les besoins de ses clients (qualité, délais, prix, technologies...). Cette récente maîtrise de l'information implique une refonte dans la manière de diriger et une évolution des mentalités rendue nécessaire par la nouvelle interrelation des services et des acteurs de l'entreprise.

✓ **Opportunités de rapprochement et de coopération :**

Parallèlement à la modernisation de leur outil informatique, les PME familiales qui installent des ERP choisissent de moderniser aussi leurs méthodes et leur organisation en

modifiant les relations entre les services financiers et le reste de la PME familiale. De plus, l'intégration des processus comptables et budgétaires dans la plupart de ces progiciels induit une opportunité de rapprochement et de coopération des fonctions comptables et du contrôle de gestion, dans les activités de contrôle, d'analyse, de présentation et de communication des résultats.

✓ **Un support pour la méthode ABC/ABM :**

Depuis quelques années, les PME familiales s'interrogent, de plus en plus, sur la pertinence des méthodes traditionnelles du suivi des coûts et sur les informations nécessaires à la préparation et au pilotage des décisions stratégiques. La démarche ABC/ABM répond à deux objectifs : premièrement piloter les coûts grâce à une gestion efficace des activités, et deuxièmes calculer des coûts de revient fiables et pertinents à l'aide d'une méthode d'affectation des frais indirects originale. La méthode ABC (Activity Based Costing) permet une analyse des activités sur le critère de coût et met à la disposition des décideurs des informations adaptées à une nouvelle forme de pilotage et de management appelée ABM (Activity Based Management) permettant de mieux identifier les activités créatrices de valeur et de savoir sur lesquelles faire porter l'effort d'amélioration et celui de réduction des coûts. Ces méthodes sont donc fondées sur la notion d'activité et sur leurs liens avec le processus de fabrication des produits. L'adoption d'un ERP constitue alors un support efficace pour la mise en place de ces méthodes qui trouvent dans cette association toute leur utilité. Les ERP offrent des modalités de travail qui rendent possibles l'unicité et l'intégrité de l'information nécessaire au management de la PME familiale. Moins de pertes de temps dans la circulation de données, moins de débats et de discussions de la compréhension de l'information, moins de difficultés pour approcher et exploiter l'information décisionnelle sont les retombées de ces nouveaux outils.

2.4. Le contrôle de gestion parent pauvre des ERP :

2.4.1. Contraintes liées aux ERP : les difficultés du contrôleur de gestion :

▪ **Difficultés de mise en œuvre :**

✓ **Une configuration complexe**

Etant donné la masse d'informations qu'ils vont être amenés à traiter, les ERP doivent être paramétrés en fonction de chaque PME familiale. Cette démarche n'est réalisable que par des professionnels qui connaissent parfaitement le progiciel. De plus, cette implémentation doit être réalisée avec le concours des différents acteurs de manière à s'assurer de la validité des choix effectués. Le programme ERP gère les mises en production des projets, et les soumet à des dates, dites de version. Une version de programme ERP correspond à la mise en production de certaines fonctionnalités.

✓ **Dépendance vis-à-vis de prestataires extérieurs :**

L'entreprise n'est a priori pas apte à installer elle-même ce type de progiciel, c'est pourquoi elle a recours à des experts travaillant pour l'éditeur ou à des consultants évoluant dans des cabinets de conseil.

✓ **Manque de souplesse et de convivialité :**

En règle générale, les ERP se distinguent par leur manque d'ergonomie et le degré de formation nécessaire à leurs utilisateurs. Ainsi, certains progiciels font appel à des mnémoniques que l'utilisateur doit obligatoirement retenir s'il veut modifier, consulter ou encore imprimer des données. Cet état de complexité d'utilisation reflète un stade dans l'évolution des ERP, qui évolueront, sans doute, à l'image des interfaces informatiques qui sont passées du mode texte au mode graphique. Toutefois, il constitue, pour l'heure, une des limites des ERP, d'autant plus que cette complexité entraîne des coûts de formation importants.

✓ **Problèmes de délais :**

Les délais de mise en œuvre sont très variables d'une société à une autre, en fonction de taille mais aussi au nombre de services concernés. Pour bénéficier de l'ERP, la façon dont la société procède et les méthodes utilisées devront évoluer. Ce genre de changement est le plus souvent douloureux, sauf si la façon dont la PME familiale travaille soit la plus performante et dans ce cas il n'y a pas de raison de mettre en place un ERP. Généralement, il ne faut pas se focaliser sur le temps de mise en œuvre d'un tel projet (en général 1 à 3 ans) et il faut, plutôt, chercher à comprendre pourquoi la société en a besoin et comment cela va améliorer l'activité.

▪ **Des coûts élevés :**

Nous avons vu, dans la première partie de cette section, que la notion de coût revient toujours, dans le cadre des ERP, cette notion est centrale. En effet les mises en place d'ERP nécessitent des investissements coûteux.

✓ **Des projets nécessitant un investissement important :**

Un projet d'implémentation d'ERP est nécessairement un projet important, ne serait-ce que par l'investissement qu'il représente. En plus du prix du progiciel, il faut prendre en compte les consultants, la revue des procédures, les tests d'intégration, et une liste d'autres dépenses avant de profiter des avantages de l'ERP. Sous-estimer le coût lié à l'apprentissage des nouvelles méthodes, où encore les intégrations requises par la gestion des stocks, où le coût des logiciels supplémentaires pour convertir les données existantes, est l'un de l'écueil des projets ERP. Meta Group a réalisé une enquête pour connaître le coût total supporté par les clients des ERP, ceci incluant les coûts du matériel, logiciels, formation du personnel et coûts internes liés aux changements. Les chiffres sont ceux d'entreprises soient les PME ou les grandes ayant installé ces systèmes, depuis deux ans, afin de prendre en compte le coût de mise à jour, des changements de version, et l'ajustement propre à chaque entreprise. Parmi 63 sociétés, PME et grandes comptes dans différentes industries, le TCO (Total Cost of Ownership) c'est-à-dire le coût total de possession, est de 15 M\$ (de 400k\$ à 300M\$). Alors qu'il est dur d'arrêter un chiffre, Meta Group prouve qu'un ERP est plus coûteux que le simple progiciel en lui-même. En effet, la non prise en compte de certains coûts peut entraîner le projet d'ERP dans une spirale de coûts incontrôlés et non budgétés. Il est intéressant de voir comment des entreprises, en installant un ERP, ont vu leurs bénéfices diminuer de manière drastique.

✓ **Coûts cachés :**

Bien que les différentes entreprises prévoient au maximum les dérives financières inhérentes à ce type de projet, celles qui ont implémentées un ERP s'accordent sur le fait que certains coûts sont survolés ou sous-estimés. Les points suivants sont souvent considérés comme générateurs de coûts supplémentaires :

- **Formation:** Ce sont quasi unanimement pour ceux qui ont vécu l'expérience les coûts les plus sous-estimes. Les coûts de formation sont plus élevés car les personnels doivent apprendre un nouvel ensemble de process et pas seulement savoir maîtriser une nouvelle interface. De plus, les formateurs extérieurs ne seront pas forcément capables d'encadrer ces formations, se limitant à l'utilisation du programme, et pas sur les méthodes de travail. La PME familiale doit se préparer en identifiant et expliquant les méthodes qui seront affectés par le système ERP. Il faut garder à l'esprit le fait que le service financier et le service entrepôt, par exemple, utiliseront, tous deux, le même logiciel et les infos qu'ils fourniront affecteront le système dans son ensemble. Pour cela, chacun doit mieux comprendre les méthodes de travail des autres. Concrètement, on peut doubler ou tripler le coût initialement prévu de la formation.
- **Intégration et tests :** Le test des liens entre l'ERP et les autres logiciels de la firme, construits, au cas par cas, impliquent des coûts sous-estimés. Les entreprises industrielles ont souvent des programmes spécifiques pour calculer les taxes, mais aussi pour l'e-commerce et la supply chain. Il est préférable d'avoir des solutions fournies par le concepteur de l'ERP dans la mesure du possible plutôt que de se lancer dans la conception d'interfaces souvent plus complexes. Le test du processus doit se faire dans les conditions d'exploitation normales avec les acteurs concernés, c'est-à-dire avec, par exemple, une commande réelle plutôt qu'avec des données tests.
- **Personnalisation :** Les périphériques (au sens large), c'est à dire tous les logiciels et autres venant se greffer à l'ERP pour faciliter le déroulement des procédures ne sont qu'une partie des coûts liés à l'ERP. Bien plus onéreux, la modification du cœur même d'un ERP doit, dans la mesure du possible être évitée. En effet, outre le coût direct, lié à la prestation, la modification a des répercussions financières sur l'avenir : toute mise à jour devient un cauchemar contraignant les prestataires à réaliser des manipulations spécifiques qui s'avèrent coûteuses.
- **Conversion des données :** Passer les données (client, fournisseur, produit...) d'un ancien système vers un ERP revient cher. De plus, les données ne sont pas toujours de bonne qualité ce qui contraint à des travaux supplémentaires pour qu'elles puissent être intégrées dans l'ERP.
- **Analyse des données :** Les données issues d'ERP doivent souvent être combinées avec des données externes. Les utilisateurs nécessitant de lourdes analyses devront inclure le coût d'un datawarehouse dans leur budget. Les analyses seront plus facilement réalisables dans ce type de logiciel dédié. Consultants : Si l'entreprise ne fixe pas un cadre aux interventions des consultants, les honoraires peuvent s'envoler. Pour éviter cela, les sociétés doivent fixer des objectifs à atteindre en termes de formation. Par exemple, le nombre de personnes capables de réussir un test de validation.

✓ **Un retour sur investissement difficile à évaluer :**

Une des mauvaises lectures que la PME familiale fait de l'ERP est sa durée de retour sur investissement. Celui-ci n'interviendra pas dès la mise en place du progiciel mais la plupart des systèmes ne révèlent leur valeur qu'après un certain temps de manipulation et après des modifications afin d'en améliorer le fonctionnement.

• **Paragraphe-3 :** L'impact organisationnel des ERP sur le contrôle de gestion

Les relations entre les technologies de l'information et les systèmes comptables ont toujours été étroites. Aussi la généralisation des ERP est une étape supplémentaire avec souvent des conséquences inévitables parfois très lourdes. Nous allons d'abord évoquer les modifications structurelles qui en découlent dans la PME familiale, puis nous examinerons plus spécifiquement l'impact fonctionnel sur le contrôle de gestion.

3.1. Des impacts importants sur l'organisation de l'entreprise :

▪ **Modification dans l'organisation :**

Le succès de l'ERP dépend de l'équipe qui va se mobiliser sur le projet. Le progiciel est trop complexe et l'impact sur l'organisation trop important pour confier cette mission à n'importe qui. Il faut donc monopoliser les salariés présentant le plus de qualité. Mais la société doit se préparer à remplacer la plupart des membres de cette équipe. En effet, même si le marché des ERP n'est pas en essor comme précédemment, les compagnies qui ont toujours besoin de personnel pour combler le turn-over proposeront aux éléments prometteurs des salaires que leur société d'origine ne sera pas à même d'offrir. Une possibilité consiste à mettre au point une politique de Ressources Humaines spécifique pour ces vétérans de l'ERP. Il est à préciser que la plupart des sociétés pensent mobiliser une équipe sur le projet puis réintégrer chacun à ses fonctions une fois l'ERP en place. Mais après avoir participé à la mise en place d'un ERP, il est impensable de dissoudre l'équipe, dans la mesure où chaque membre possède une connaissance approfondie des différentes procédures. Les compagnies ne peuvent pas se permettre de laisser s'évaporer de telles capacités et compétences. De plus, même la simple rédaction de guides de procédures prendrait un an. Les équipes perdurent afin de répondre aux problèmes et afin d'améliorer le progiciel. Il est cependant regrettable que peu d'entreprises prévoient cette post-implémentation dans leur budget car c'est un moyen de rentabiliser l'ERP.

✓ **S'adapter ou adapter l'ERP**

Il est difficile pour les sociétés de s'assurer que la façon dont les services travaillent sera en phase avec un ERP standard. Le plus souvent, les compagnies renoncent à des projets d'ERP quand elles se rendent compte que le progiciel n'est a priori pas compatible avec l'une de leur activité. A ce stade, deux solutions peuvent être envisagées : soit la société change les procédures de traitement de façon à s'adapter au PGI (ce qui implique de profonds changements dans les méthodes de travail qui sont pourtant le plus souvent la source d'avantage compétitif) et remettre en cause les rôles et responsabilités de personnages clés ; soit, le progiciel peut être modifié pour s'adapter aux procédures, mais cette transformation peut introduire des bugs et rendre la mise à jour du programme plus complexe. La personnalisation devra faire l'objet d'une mise à jour spéciale et sera génératrice de coûts supplémentaires.

✓ **Remise en cause des méthodes de travail**

Pour prendre le cas du service client, on observe que son rôle était, pendant longtemps, de saisir les commandes client. Dès lors qu'il dispose de renseignements complémentaires (notation du client, délai de livraison) de questions nouvelles surgissent (ex. le client va-t-il payer dans les délais, la société pourra-t-elle livrer à temps ?...). Or, les décisions qui en résultent ont des effets sur le reste de l'organisation. Les services commerciaux ne sont pas les seuls à être confrontés à de nouvelles réalités. Les entrepôts, par exemple, ne peuvent plus uniquement avoir en mémoire ou sur un bout de papier certaines données car tout doit être mis à jour dans le module afin de rendre l'information disponible et fiable en temps réel pour tous. L'ERP contraint donc les membres de l'organisation à changer leurs méthodes de travail. Le progiciel est moins important que les changements qui doivent être réalisés dans la façon de travailler, c'est pour cette raison que la valeur apportée par le progiciel est difficile à évaluer. Si l'ERP permet d'améliorer les méthodes, un impact positif sera visible ; en revanche si l'on se contente d'installer l'ERP sans aucune évolution, ce changement s'assimilera au remplacement d'un programme dont tout le monde connaît le fonctionnement par un progiciel encore inconnu, ce qui aura un impact en termes de productivité. On constate aujourd'hui que la mise en place d'un ERP s'accompagne d'un certain nombre de difficultés auxquelles les PME familiales doivent faire face. D'après un sondage du cabinet Deloitte, sur un échantillon de 64 entreprises parmi les 500 plus importantes, une sur quatre admet avoir souffert d'une baisse des performances à la mise en œuvre de l'ERP. La proportion réelle est très certainement supérieure, la raison, souvent avancée, pour expliquer cette baisse de performance est due aux changements dans les méthodes de travail induits par l'ERP. Quand les salariés ne peuvent pas faire leur travail comme avant et qu'ils ne maîtrisent pas encore le nouveau système, les performances s'en ressentent.

✓ **ERP et stratégies de la firme**

Le choix par la firme d'un ERP comme progiciel pour soutenir son système d'information soulève diverses questions sur le plan de ses stratégies. Quel est, pour la firme, l'impact potentiel du progiciel en termes d'avantages concurrentiels (actuels et potentiels) et d'extension de ses capacités stratégiques? Quelle influence aura-t-il sur sa structure de coûts? Et qu'advient-il des choix des concurrents en matière d'ERP? Et des solutions informatiques retenues chez les clients et fournisseurs? Ont-ils implanté une solution ERP avec quel impact sur nos relations d'affaires? Etc. La solution informatique qu'est l'ERP exige qu'on standardise l'information et qu'on y intègre les processus appropriés. Or, dès qu'un vrai processus a été informatisé via un module du progiciel, il devient difficile et coûteux de le modifier. D'où l'importance d'identifier les processus peu susceptibles d'évoluer après leur standardisation. L'analyse stratégique permet justement de distinguer entre les processus clés, ou avantageux, c'est-à-dire ceux qui sont les plus créatifs de valeur et d'avantages concurrentiels pour la firme, et les autres processus nécessaires, parce qu'essentiels à son bon fonctionnement. Or, les processus avantageux ont besoin d'être à la fois souples et voilés pour qu'ils le demeurent, souvent on ne les intègre pas à l'ERP. Ce sont plutôt les processus dits nécessaires qu'on y intègre. Aussi, la stratégie de la firme dicterait le choix des processus à intégrer aux ERP, et les processus, dits avantageux en seraient exclus. Son implantation va donc varier selon la stratégie de la firme et ses avantages concurrentiels.

✓ **ERP et structure/culture organisationnelle**

L'adoption d'un ERP et du progiciel sous-jacent influe sur l'organisation. En effet, le progiciel structure le système d'information, non sans influence de la structure hiérarchique décisionnelle. De plus, dans un progiciel, l'organisation est vue comme un ensemble de processus plutôt que de fonctions (voir précédemment l'intégration au niveau des process). Par ailleurs, dans la théorie sur la firme vue comme une chaîne de valeur (Porter 1980, 1985), un processus se définit comme des activités reliées visant à réaliser un output global au bénéfice d'un client interne ou externe. Pour Lorino²³ (1995), il s'agit d'activités, reliées par des flux d'information, qui produisent un bien défini. Le progiciel choisi ne peut qu'influer sur le degré de centralisation dans la firme. Il permet de centraliser la saisie des données ainsi qu'un accès central et local à l'information agrégée à divers niveaux du système. Selon Davenport (2000) et sa synthèse de quelque 50 cas d'implantation d'ERP, il y a des firmes qui, au départ du processus, ne spécifient aucun objectif organisationnel. D'autres s'y engagent après un échec dans leurs efforts d'intégration. Enfin, certaines visent explicitement, via l'ERP, à créer une culture plus disciplinée autour de systèmes d'information centrés sur les processus. On distingue également trois approches dans le choix du progiciel et des applications au sein des grands groupes: centralisée, fédérale et décentralisée. Dans l'approche centralisée, la maison mère choisit aussi bien le progiciel que les modules à implanter et les impose aux divisions et filiales. Selon l'approche fédérale, les entités ont en commun un sous-ensemble de processus et d'informations. Dans l'approche décentralisée, toute entité d'une certaine taille reste libre de construire son système d'information en fonction de ses besoins spécifiques. Il nous reste à résumer l'impact apparent de la solution ERP sur le contrôle de gestion dans les organisations.

✓ **Impact sur le contrôle de gestion :**

L'impact des ERP sur le contrôle de gestion dépend surtout des deux principales variables contingentes que sont la stratégie et la structure. Le premier impact important d'un ERP est qu'il impose une vision processus de l'organisation. Il lie, et donc intègre, divers processus et fonctions de gestion. L'ampleur de l'intégration dépendra des choix stratégiques quand au nombre de processus inclus dans l'ERP et quand à la structure des centres de responsabilité. Les modules retenus traduisent la manière dont les firmes rassemblent leurs activités en processus de gestion. L'ERP va donc permettre de mesurer la performance des processus et renforce ainsi la vision processus par rapport à la vision fonctionnelle classique. Notons que cette vision processus de l'ERP semble compatible avec la vision sous-jacente au modèle de contrôle par activité de type ABC. Toutefois, les premières versions de l'ERP de SAGE, ne facilitaient pas l'instauration d'un contrôle de type ABC. Ainsi, il apparaît que des firmes ayant adopté l'ABC avant d'implanter un ERP ne l'ont pas intégré dans l'ERP et l'utilisent en parallèle. De plus, si la firme choisit d'implanter l'ensemble des modules d'un ERP, elle en obtient d'ordinaire une intégration essentiellement financière. En effet, toutes les transactions liées aux fonctions intégrées dans l'ERP (production, achats, ventes, effectifs, etc.) Ayant un quelconque impact sur les flux financiers vont se répercuter dans les modules de comptabilité tant financière que de gestion. Par conséquent, toutes les déviations (erreurs ou inexactitudes) dans la traduction des processus de gestion dans l'ERP vont faire apparaître des déviations dans le module de comptabilité financière. Ainsi, l'information transactionnelle saisie dans les modules et celle traduisant son impact sur les flux financiers se déversent en entonnoir dans le module de comptabilité financière. Il s'ensuit que

l'ERP centrée sur la comptabilité financière a plusieurs conséquences: Il permet d'abord de traduire avec grande transparence la performance économique et financière des fonctions qui lui sont intégrées; par la suite de constater que la standardisation et l'intégration y adoptent un langage surtout comptable et financier; les financiers et contrôleurs y trouvent plus de pouvoir; etc. Par ailleurs, l'intégration des modules, en particulier l'intégration entre comptabilité financière et comptabilité de gestion, limite les jeux et maquillages comptables, ce qui donne plus de transparence. Elle permet aussi de réduire le délai dans les rapports mensuels à 3 ou 4 jours (contre 15 ou 20 auparavant). Même si le métier de contrôleur de gestion en contexte d'ERP reste à préciser, on en voit déjà des éléments d'évolution. Par exemple, la saisie d'une bonne partie de l'information comptable se fait hors département, dans les fonctions (vente, production, etc.) où les transactions sont initiées et enregistrées. À leur tour, les enregistrements génèrent leur traduction comptable. Par ailleurs, la vitesse de sortie des rapports, due aux calculs programmés, laisse du temps au comptable pour devenir un analyste de gestion. Néanmoins, cette évolution de chiffreur vers analyste devrait réduire les effectifs nécessaires en comptabilité de gestion. Une fois l'ERP implanté, les contrôleurs de gestion jouent d'ordinaire un rôle important de maintenance et d'adaptation de l'ERP du fait qu'ils sont en charge des bases de données sous-jacentes. Il apparaît également que leur rôle dépend avant tout de la stratégie d'implantation de l'ERP. En effet, une stratégie centralisatrice appelle naturellement une centralisation complète des fonctions de comptabilité, de finance, de contrôle et d'audit au sein d'un centre de services partagés. Une stratégie fédéraliste, où seuls quelques processus sont communs aux entités, mène à une autre organisation en matière de finance et de contrôle, avec à la fois un département central et des contrôleurs agissant au niveau des entités. Le progiciel intégré est incontournable pour rationaliser les processus et contribuer au découplage des fonctions en facilitant l'échange de données comme nous venons de le démontrer. Pourtant, les décideurs sont frustrés de ne pouvoir exploiter aisément les données du système. En effet, de nombreuses données essentielles sont prêtes à être transformées en informations voire en indicateurs. Mais pour cela, il faut disposer des outils d'extraction adéquats. Les éditeurs de progiciels intégrés et les fournisseurs habituels d'outils décisionnels ont bien compris le besoin. Nombre des PME familiales cherchant à utiliser les données de leurs progiciels de gestion intégrés (ERP) pour leur système décisionnel se heurtent à des problématiques complexes telles que structure de données complexes, volumétrie inconsidérée, accès à des applications propriétaires rendant pratiquement impossible l'intégration de l'ensemble des données. Il est, dès lors, impossible d'exploiter l'intégralité des informations de la PME familiale pour réaliser l'infrastructure consolidée nécessaire à la prise des bonnes décisions. Il apparaît alors nécessaire que l'entreprise dispose d'un logiciel additionnel qui extrait les bonnes décisions, c'est à dire un logiciel capable d'aller chercher dans l'ERP les informations attendues par les managers pour la prise de décision.

3.2. Modalités et acteurs du changement organisationnel

3.2.1. Changement technologique et changement organisationnel

Plusieurs conceptions s'opposent dans l'évaluation de l'impact des technologies de l'information sur l'évolution des organisations. La plus ancienne approche trouve son origine dans le courant de l'ingénierie organisationnelle autour de Galbraith, Tushman et Nadler (organization design) et fait des technologies de l'information un outil décisif du changement au service d'une volonté d'action modelant l'organisation. Les approches du reengineering de Hammer et Champy ont ici une place de choix. Mais cette approche univoque (vision stratégique mise en œuvre de

changements technologiques reconfiguration de l'organisation et de ses processus) est confrontée à de nombreux échecs de mise en œuvre qui en appauvrissent la pertinence (comme nous venons de le voir précédemment à propos des ERP). Ce risque de « satellisation » des applications conduit dans certains groupes autant que possible, les développements spécifiques ultérieurs qui rendent l'accès aux versions successives de l'ERP très difficiles. A l'inverse, d'autres groupes ont préservé les modules propres à leurs métiers. Plus généralement les groupes industriels à activités très spécifiques conservent ou développent des applicatifs internes pour gérer la particularité de leur besoin (chez EADS ou Signature par exemple). A l'inverse, d'autres auteurs s'inscrivent dans le courant du déterminisme technologique unidirectionnel de Woodward et du groupe d'Aston, illustré par Applegate (1996) et Davis (1989). Cette approche trouve sa place dans la théorie de la contingence et elle développe un point de vue opposé au point de vue précédent (introduction d'une technologie mise en œuvre de changements organisationnels conséquences sur la forme, les processus et les frontières de l'organisation). Ce point de vue est nuancé et précisé dans le cadre de la théorie de la diffusion développée par exemple par Rogers (1995). Le rythme d'adoption de l'innovation est conditionné certes par les attributs perçus de l'innovation mais aussi par le type de décision d'adoption, les canaux de communication utilisés, la nature du système social et les efforts promotionnels des agents du changement. Certains auteurs se réclament de l'approche sociologique comme le font par exemple Callon (1986) et Latour (1989) avec leur théorie de la traduction. Pour eux, on ne peut dissocier la technique du social. Les caractéristiques « objectives » de l'innovation ne sont pas pertinentes en elles-mêmes (changements technologiques changements sociaux). Le succès de l'innovation dépend essentiellement de sa capacité à intéresser et mobiliser les acteurs concernés. Dans le cadre d'une innovation avec forte composante technique, ce qui est le cas des systèmes informatisés de gestion ERP, l'approche de la théorie de la diffusion permet de bien comprendre ce qui se passe dans le processus de changement technologique et organisationnel que vivent les entreprises soient les grandes ou PME qui mettent en place un ERP. Les choses sont ici plus claires que dans le cas des innovations managériales à faible composante technologique (comme en témoignent les débats dans le numéro thématique consacré aux innovations managériales par la revue Comptabilité-Contrôle-Audit de mai 2003). Ceci ne doit toutefois pas amener à négliger l'étude des dispositifs organisationnels qui permettent d'assurer le succès de la démarche d'introduction des ERP dans les organisations. A ce propos la conférence de Robert Reix prononcée en octobre 2002 à l'Université Saint Joseph de Beyrouth et consacrée à « changements organisationnels et technologies de l'information » (Reix, 2002) est particulièrement intéressante. S'appuyant sur la théorie de la structuration de Giddens et les deux modèles les plus connus qui en découlent, la théorie structurelle de la technologie d'Orlinowski et la théorie de la structuration adaptative de DeSanctis et Poole, il fait une synthèse très lucide des problèmes qui apparaissent dans la mise en œuvre des technologies de l'information par rapport aux objectifs managériaux et aux attentes des utilisateurs. Dans le cas des ERP, nous avons focalisé notre étude sur deux évolutions organisationnelles liées à l'introduction de ce changement technologique qui nous ont semblé nouvelles et importantes : l'émergence des centres de compétences ERP et la redéfinition de la fonction contrôle de gestion.

3.2.2. Le rôle crucial du centre de compétences

Un fait majeur des changements organisationnels est l'avènement et l'évolution de nouvelles structures, entièrement dévolues à l'accompagnement du projet initial, puis à son suivi et à sa maintenance : les centres de compétences. L'émergence de ces nouvelles fonctions est

originale au moins sur deux aspects. Elle consacre implicitement l'asservissement de la structure à l'outil en place. En effet, ces « pôles de compétences », véritables fonctions originales à part, sont « provoquées » exclusivement par l'ERP et sa complexité. En quelque sorte, l'organe (l'ERP) crée la fonction (le centre de compétences). Par ailleurs, celui-ci constitue la clef de voûte essentielle du changement organisationnel avec un processus original. Dans la phase initiale, le projet est élaboré autour de cellules regroupant un prestataire extérieur (SSII en équipe avec l'éditeur du progiciel), les informaticiens internes de l'entreprise et des fonctionnels. La compétence est concentrée bien sûr chez les prestataires. En général les informaticiens et les autres fonctionnels (contrôle de gestion entre autres, en blanc) sont initialement incompetents en matière d'ERP mais participent à l'analyse des besoins, aux spécifications fonctionnelles et à la conception globale de l'architecture du système. Au fil du temps, les compétences se développent au sein des équipes du projet et se partagent entre les fonctionnels et les informaticiens de la PME regroupés au sein du centre de compétences: les distinctions professionnelles s'estompent en même temps que les relations avec le prestataire s'amenuisent. Cette étape peut être longue, notamment si les modules de l'ERP sont installés en plusieurs étapes, pérennisant la relation (même discontinuée) entre prestataires et centre de compétences. Cette représentation n'exclut pas des variantes d'une organisation à une autre, notamment dans la dénomination de ces « pôles », dans leur pérennité et leur cohérence. Après l'installation des modules de l'ERP (si tant est qu'il y ait jamais une fin...), par exemple au bout de 18 à 24 mois, le centre de compétences fonctionne principalement par ses propres moyens. La compétence y est désormais concentrée. Sa fonction principale est de fédérer en une seule structure les principales fonctions des entreprises quelles que soient leurs natures. Il doit assumer le conseil aux utilisateurs au sein des fonctions classiques. Il organise aussi des formations internes pour que le reste de l'organisation « digère » graduellement la complexité de l'ERP. Dans les industries très spécifiques, il gère les projets de développements d'applications « maison » se succédant souvent sur plusieurs semestres et améliorant l'adéquation du système à l'entreprise. Dans les groupes de sociétés, il est localisé sur un site (filiale ou maison mère) et joue le rôle de plate-forme centralisant les problèmes et leur résolution : c'est une véritable structure « ad hoc ». Il faut noter que les centres de compétences coexistent notamment avec des services informatiques traditionnels (en grisé clair dans le schéma), dès lors beaucoup plus dédiés à la gestion du parc informatique (réseaux, matériels, licences diverses, maintenance...). Enfin, le renouvellement périodique de ses membres facilite les retours d'expériences dans l'organisation. Les anciens membres du centre de compétences deviennent des vecteurs de diffusion des savoir-faire et de l'outil au sein de l'organisation. Ils sont parallèlement remplacés par de nouveaux agents qui viennent s'y former et enrichir ainsi leur culture de départ d'une maîtrise pointue du système d'information. Le changement organisationnel reste bien sûr indicatif : la réalité est plus rude et nombre de dysfonctionnements ralentissent ce processus d'adaptation : réticences des utilisateurs, mauvaises spécifications, ... (Voir la première partie de cette section). On observe par exemple une « dissociation fonctionnelle » des métiers. L'outil se substituant à une grande partie des tâches (surtout répétitives), les utilisateurs glissent vers des aspects plus spécialisés ou plus fonctionnels de leur métier. Ainsi les informaticiens « non-ERP » deviennent des spécialistes des réseaux et du hardware. Les modifications affectant le contrôle de gestion ne sont, elles aussi, pas négligeables.

3.3. Le contrôle de gestion en environnement ERP

3.3.1. Des conséquences limitées sur la modélisation conceptuelle

Si on prend le cadre théorique en matière de contrôle de gestion tel qu'il est défini par Burns et Scapens (2000) dans une approche institutionnaliste, les changements dans le domaine du contrôle de gestion peuvent se présenter sous deux formes. Cela peut être une rupture brutale remettant en cause un équilibre d'ensemble stable avec ses règles formelles et ses pratiques concrètes (phénomène de révolution). A l'inverse, cela peut se présenter comme un processus dialectique de modifications des pratiques et d'ajustement des règles, nécessitant une certaine durée et aboutissant à une nouvelle configuration (phénomène d'évolution). Dans cette façon de percevoir le changement organisationnel en matière de contrôle de gestion, la mise en place des ERP peut occuper une position ambiguë. L'implémentation du système se faisant par Big Bang dans presque 30% des cas selon Canonne et Damret (2002), le contrôle de gestion subit des modifications brutales au moins dans la définition des règles et des pratiques. Lorsque l'intégration des systèmes se fait par modules, progressivement, on est plus proche d'une évolution. Par ailleurs, le reengineering qui sous-tend l'installation du système repose sur une représentation des flux et des processus industriels propice à une lecture par « activités ». Or, Hyvönen (2003) montre que la mise en place d'un ERP dans l'entreprise est indépendante des innovations conceptuelles en matière de contrôle de gestion comme le calcul de coûts de type ABC et la démarche ABM, le target costing et le life-cycle costing, Balanced Scorecard et Beyond Budgeting ... De nombreux travaux vont dans ce sens. Ils montrent qu'il n'y a pas de lien apparent entre l'innovation en contrôle de gestion et l'innovation technologique dans les systèmes d'information. Il est clair, par exemple, que la mise en place d'un système de calcul des coûts basé sur les activités (Activity-Based Costing) nécessite des informations internes complexes et parfois mouvantes sur les processus transversaux de création de valeur mis en œuvre. Ceci a particulièrement été souligné par les concepteurs de la méthode ABC (Cooper R. et Kaplan R., 1998). Il semble toutefois à certains analystes que dans plusieurs systèmes ERP le codage des informations permettant de nourrir une modélisation de type ABC des coûts est défaillant (Willis D., 2001). La plupart du temps, le résultat, parce qu'il est contraint par un codage amont de l'information parfois incertain, souvent incomplet et figé, doit être pris en compte avec beaucoup de prudence. Il apparaît a priori plus satisfaisant d'avoir un système de calcul des coûts structuré par centres de responsabilités avec la détermination de standards et le calcul d'inducteurs de coûts volumiques « classiques ». Ceci permet d'alimenter le reporting mensuel de l'entreprise quelle que soit sa nature bien sûr et d'assurer le suivi des performances de l'entité. Le découpage des calculs de coûts se cale alors sur la structure organisationnelle (le maillage complet de l'organisation avec responsabilisation verticale) et sa logique de type budgétaire plutôt que sur la cartographie des activités (les processus transversaux créateurs de valeur qui débordent les frontières de l'entreprise avec coopération horizontale) et sa logique de type « tableaux de bord ». Si ce choix technologique est fait, il faut effectuer ex post la modélisation basée sur les activités. Donc il y a d'un côté les calculs de coûts ventilés dans l'organisation de telle façon que la mise sous tension soit possible et permette d'assurer le suivi de la gestion quotidienne et des performances (efficience et efficacité immédiate). Et il y a, ailleurs, une modélisation plus ponctuelle sur la base d'une approche ABC pour éclairer les choix stratégiques. Ceci demande toutefois de pouvoir utiliser des bases de données contenant des informations sur les transactions avec de multiples attributs pour qu'une ventilation satisfaisante des consommations de ressources, puis de l'utilisation des activités pour créer de la valeur pour le client final, soit possible. Il ne

semble donc pas que, dans le champ de la comptabilité de gestion, la mise en place des ERP change l'approche des concepts et des outils. On en serait même à une phase d'acclimatation où la complexité des systèmes amène le contrôleur à effectuer une partie des calculs et des analyses hors des modules directement automatisés. Le plus souvent, les outils de contrôles préalables sont « recollés » sur l'ERP, conservant leur logique initiale. On assiste alors souvent au développement « maison » d'applications Excel ou Access permettant aux contrôleurs de retrouver leurs usages précédents. Si les modifications ne sont pas remarquables au niveau des concepts elles interviennent peut-être plus au niveau des pratiques professionnelles.

3.3.2. Des conséquences plus visibles sur le rôle des contrôleurs de gestion

Nous avons vu que les changements dans le champ du contrôle de gestion semblaient encore assez flous et relativement lents. On peut faire malgré tout la distinction entre les systèmes de contrôle de gestion d'une part et la nature concrète du travail de pilotage de gestion d'autre part. Si la mise en place des ERP ne s'accompagne d'aucun changement conceptuel majeur, elle semble faciliter des évolutions aussi bien au niveau des managers de terrain que des contrôleurs de gestion et conduit à redéfinir des équilibres dans la répartition des tâches. On peut se référer à la littérature professionnelle, notamment anglo-saxonne dans ce sens. On y trouve plusieurs réflexions sur l'évolution de la fonction comptabilité-contrôle. La mise en place des ERP est souvent l'occasion de redéfinir les missions et les fonctions des systèmes comptables et des hommes en charge de ce domaine (Henson H., 1997). Il apparaît que le besoin en hommes chargés, au niveau de la fonction contrôle de gestion, de la collecte d'informations managériales et de l'établissement des documents pour le reporting financier va être significativement réduit (Wagle D, 1998). Les contrôleurs de gestion deviendraient de plus en plus des auditeurs internes et conseillers de gestion (Anastas M., 1997). Beaucoup de tâches qui étaient accomplies jusque là par les contrôleurs de gestion sont automatisées et effectuées directement par le progiciel intégré. Ceci apparaît clairement dans le processus de reporting. Les cadres de terrain disposent des mêmes informations qu'avant la mise en place des ERP mais au lieu d'être dépendants des contrôleurs de gestion pour l'établissement des documents historiques, ils peuvent les établir de façon directe, en temps réel, sous des formes adaptées et modulables en fonction de leurs besoins. Le résultat le plus flagrant est que l'attention du contrôleur, jusque là essentiellement focalisée sur la collecte des informations enregistrant le degré de réalisation des budgets, peut se consacrer, de façon nettement plus importante, aux prévisions et à l'analyse. On passe également d'un travail sur les indicateurs financiers retardés (performances mesurées ex post) à un travail sur les indicateurs physiques avancés (performances anticipées ex ante). La qualité du pilotage de gestion en est améliorée. D'après Scapens et Jazayeri (2003), les ERP permettent quatre évolutions en matière de contrôle de gestion: L'élimination des tâches routinières (paye, une partie de la budgétisation, etc.) ; Le transfert de connaissances comptables aux managers de terrain ; L'utilisation d'indicateurs avancés plus nombreux (éléments physiques précurseurs des performances plutôt que mesures financières les constatant) et un rôle plus large des contrôleurs de gestion.

On retrouve alors des conséquences sur la nature même du travail des contrôleurs de gestion. Pour Besson (1999), les ERP induisent une modification de la fonction contrôle de gestion, leur implantation entraînant le développement de deux métiers : un métier d'ingénierie centré sur le système d'information de gestion et un métier d'analyste centré sur l'interprétation et

la communication des données de gestion. Cette « dissociation fonctionnelle » est aussi visible sur d'autres fonctions comme les services informatiques comme nous l'avons déjà dit. Pour Caglio (2003), on assiste à une hybridation entre les divers groupes professionnels : contrôleurs de gestion, spécialistes des systèmes d'information et managers de terrain. Les connaissances, les activités et les outils des uns et des autres s'entrecroisent, se concurrencent et coopèrent. Il y aurait là une sorte de fertilisation croisée sans qu'on puisse faire de pronostic définitif sur l'avenir du positionnement et de la légitimation de la fonction management contrôle dans le futur. Les managers opérationnels utilisent beaucoup et directement les informations tirées des ERP : cela fait évoluer leurs relations avec les contrôleurs de gestion, changeant par-là même progressivement la nature du travail des contrôleurs de gestion. En revanche, les évolutions semblent beaucoup plus réduites au niveau du travail des dirigeants. Malgré les affirmations des vendeurs de systèmes ERP, la dimension stratégique n'est qu'imparfaitement prise en compte par les ERP. Les top-managers ont encore besoin de retraiter les informations nécessaires à leurs choix fondamentaux qui ne peuvent être encore correctement automatisées. Mais, par delà ces impressions empiriques, certains chercheurs sont beaucoup plus dubitatifs sur l'importance du changement occasionné par les ERP. Par exemple Granlund et Malmi (2002), estiment que, contrairement aux attentes, les ERP ont peu de conséquences sur les méthodes et les pratiques de contrôle de gestion. Ils expliquent cet impact modéré par trois raisons : L'ampleur du travail de mise en place complète des ERP ne va permettre aux effets induits de n'émerger que lentement ; La complexité des ERP peut occulter certains aspects novateurs des développements en matière de contrôle de gestion ; et les ERP peuvent jouer un rôle stabilisant, confortant les pratiques existantes en matière de contrôle de gestion (ERP structurés plutôt que structurants). A cette étape de la mise en œuvre des ERP, il est important de noter que nous pouvons, sur la base des études de cas recueillies par la littérature et par nous-mêmes, mettre en évidence une corrélation apparente entre l'installation des ERP et l'évolution des pratiques de contrôle de gestion. Mais concordance ne signifie pas dépendance. En ce sens on peut dire que les ERP facilitent une telle évolution et pas qu'ils en sont le moteur. Car il est clair que cette évolution s'amorçait aussi dans des environnements sans ERP : qu'il s'agisse de favoriser le travail en équipe et les actions transversales, de passer d'un rôle de contrôleur à un rôle de conseiller pour les fonctionnels spécialistes du management contrôle, que les cadres intermédiaires voient s'accroître leurs prérogatives en matière de pilotage de gestion (visibles aussi bien dans leurs dimensions économiques que dans leurs dimensions GRH) ou qu'on développe les démarches beyond budgeting (prônées par le CAM-I) au détriment des pratiques trop strictement financières. Les ERP soulèvent nombre de problèmes organisationnels et conceptuels. Lorsque leur installation est un succès, ils bousculent nécessairement une partie des usages inscrits dans le fonctionnement des organisations et sont la source de nouvelles pratiques et de nouvelles conceptions des fonctions. Le décroisement induit remet en cause le rôle du contrôle de gestion traditionnel et ses tâches et responsabilités. Ainsi la collecte, la gestion des données et l'aspect calculatoire du travail sont banalisés par l'automatisation des procédures. L'installation des ERP fige plus ou moins durablement la modélisation des processus et contraint alors l'analyse et le contrôle des coûts par les schémas directeurs qui les sous-tendent. Ils font émerger de nouvelles contraintes pour le contrôle de gestion : la compréhension et la gestion d'un datawarehouse complexe entraînent une migration vers l'expertise des systèmes d'information. En revanche, lorsqu'ils sont controversés dans l'organisation et que leur intégration est imparfaite, ils décalent le contrôle de gestion vers un contrôle des données, freinent son développement, et exacerbent les clivages entre fonctions.

A cette phase de notre réflexion sur le sujet, il nous semble que les ERP sont plus des systèmes d'information opérationnels, avec des retombées fortes sur la gestion des opérations et le marketing, que des systèmes d'information stratégiques avec des utilisations directes dans le champ du pilotage de gestion. On peut penser qu'il s'agit là d'une étape dans le développement des solutions informatiques. On doit, certes, être très sceptique par rapport aux discours récurrents, qui resurgissent à chaque progrès dans le développement des technologies de l'information, sur « la solution » que représentent les ERP (après tant d'autres « outils miracles ») en matière de management stratégique. Il n'est toutefois pas exclu que les améliorations apportées progressivement aux outils de gestion intégrée puissent leur permettre de prendre une place de plus en plus grande aussi bien dans le contrôle de gestion (avec la généralisation de phénomènes de dissociation et d'hybridation fonctionnelles) que dans la mise en œuvre des stratégies.

Conclusion de la première partie

Nous avons abordé dans cette première partie les fondements théoriques et conceptuels du système de contrôle de gestion et du système d'information dont nous avons souligné auparavant l'évolution du champ du contrôle de gestion, en mettant l'accent en même temps sur les caractéristiques du SCG ainsi les spécificités des PME familiales en croissance pour que nous analysions à la fin l'impact de ces spécificités sur DSCG. Pour terminer le premier chapitre de cette partie, nous avons traité l'information comme étant la matière première du contrôle de gestion et du Management en déterminant les objectifs du contrôle de gestion et les conditions de réussite de ses objectifs.

Pour le deuxième chapitre de cette partie, nous avons abordé en premier lieu la relation qui existe entre le contrôle de gestion et sa performance à travers la conception du CG et en traitant la participation des managers au CG et leur performance managériale pour conclure la première section du deuxième chapitre de cette partie par l'analyse de la divergence entre le contrôleur et les managers, puis nous avons tenté de regarder de plus près l'intégration des systèmes d'information dans le cadre des ERP présent dans la littérature et l'impact des ERP sur le contrôle de gestion. L'ensemble des points traités nous a permis de construire au fur et à mesure une meilleure maîtrise de notre thème et de développer une meilleure visibilité quant à l'élaboration de notre partie empirique. Etant donné l'objectif de notre travail, celui d'étudier la place qu'occupe le système d'information dans le contrôle de gestion des PME familiales en croissance. Il nous a été donc indispensable de regrouper l'ensemble d'éléments théoriques pouvant nous éclairer dans notre démarche. Ces derniers, loin d'avoir terminé leur rôle, seront encore une fois mobilisés pour nous servir de « vitrine ». Tout comme celle d'un magasin, elle n'expose pas « tout ce qu'il y a » mais simplement ce qui, stratégiquement, mérite de l'être. Autrement dit, nous avons notre stratégie de recherche tout comme le magasin a sa stratégie commerciale, la vitrine ne pouvant tout présenter, les objectifs recherches orienteront le choix de ce qui est à mettre en avant. Tout cela pour dire que finalement nous ne pourrions pas mobiliser l'ensemble des éléments théoriques pour notre analyse sur le terrain, notre stratégie guidera notre choix.

Autre point important dans notre première partie : l'émergence des ERP s'est accompagnée par plusieurs concepts que nous avons pu les décrire et les caractériser. Sans oublier d'énumérer les avantages ainsi que les limites de ces technologies, pour à la fin mettre le doigt sur un point essentiel qui est la mise en œuvre et leur implantation mais aussi, c'est ce qui est important, les critères de choix des ERP.

Il est clair que chaque entreprise doit disposer de la capacité de trouver la bonne information au bon moment afin de pouvoir établir des tableaux de bord qui faciliteront la prise de décision et ceci qui fait la différence entre les différents concurrents.

DEUXIEME PARTIE

ERP et contrôle de gestion au sein de Ménara Préfa

Introduction de la deuxième partie

De nos jours, l'enjeu majeur des petites et moyennes entreprises est de gagner en efficacité et en compétitivité, pour affronter un environnement changeant où seulement les plus forts ont une place sur le marché. Pour relever cet enjeu, la PME a besoin d'un système d'information robuste et évolutif, capable de procurer un avantage concurrentiel permanent. Les dépenses en investissement dans les nouvelles technologies ne cessent d'augmenter dans les organisations modernes. Mais, l'apport concret de ses technologies suscite bien des débats, d'où l'intérêt de l'évaluation qui s'impose surtout dans le cas des SAGE où l'investissement et les ressources mobilisées sont énormes.

L'objectif de cette deuxième partie est de comprendre, de décrire et d'expliquer les apports du SAGE X3 de type ERP pour le contrôle de gestion afin de démontrer la place qu'occupe le SI au sein du contrôle de gestion dans le contexte de la PME familiale Ménara Préfa appartenant au groupe MENARA et dont la mission consiste à la production de préfabriqués en béton (Agglos, Hourdis, Pavés autobloquants, bordures de trottoirs, caniveaux..), de planchers précontraints et béton prêt à l'emploi. MENARA PREFEFA est confrontée à une demande en augmentation exponentielle ainsi à une concurrence acharnée. Pour répondre à ces enjeux : la réactivité, la rapidité ainsi que la maîtrise des coûts sont devenues des mots d'ordre, de ce fait, un système d'information efficace constitue une nécessité et un facteur clé de succès pour l'entreprise. Pour arriver à cet objectif, cette seconde partie est donc structurée en deux chapitres : le premier énoncera le contexte, l'objectif et la méthodologie de notre recherche, alors que le deuxième traitera l'évaluation de l'impact de l'ERP sage x3 sur le contrôle de gestion au sein de MENARA PREFEFA.

Dans le premier chapitre, nous allons cibler à priori le contexte et l'objectif de l'étude (Section I). Par la suite, on s'intéressera à la description du SAGE X3 et du système de contrôle de gestion au sein de MP (Section II). Ce chapitre est d'une importance majeure puisqu'il constitue une présentation de notre terrain d'investigation via une vision de l'intérieur et de l'extérieur. Nous aborderons dans un premier temps le contexte général du secteur dans lequel opère notre entreprise-cible, puis nous passerons au cœur de l'organisation pour toucher de près à son historique, sa structure et sa stratégie. Ainsi, il nous expose clairement les motivations et les fondements de nos choix méthodologiques. Enfin, dans le deuxième et dernier chapitre de cette partie, nous présenterons une analyse du résultat de nos entretiens. Cette analyse se fera en deux parties: d'abord une analyse fonctionnelle basée principalement sur la perception de la réussite de la mise en place du SAGE X3, puis une deuxième analyse qui traite essentiellement la perception de l'échec de l'implantation de l'ERP au sein de MP. La première est basée sur nos interviews avec les trois directeurs de l'entreprise à savoir le directeur général, le directeur de management, de qualité, le DAF et aussi le responsable du contrôle de gestion. La deuxième analyse de la perception d'échec de l'implantation du SAGE X3, est le fruit de nos investigations auprès du responsable SI, du directeur développement, du DRH, du DAF, du DMC et le pilote ERP (section 1). A posteriori, nous allons procéder à l'analyse des résultats en essayant de répondre au fur et à mesure à notre problématique et aux questions de recherche (section 2).

❖ Chapitre I : Contexte, objectifs et méthodologie de la recherche empirique

▪ Section I : Contexte et objectif

○ Paragraphe -1 : Contexte de l'étude

1.1. Le secteur du BTP au Maroc : bref état des lieux

C'est indéniablement le boom des BTP au Maroc. Et grâce au coup de pouce du contrat-programme du secteur (2004-2007), les entreprises marocaines ont trouvé un cadre dans lequel elles pouvaient s'épanouir et montrer leur véritable valeur ajoutée. Elles ont même réussi le pari, alors que cela semblait quasi impossible, il y a peu de temps, de décrocher des marchés internationaux et se positionner en tant qu'entreprises championnes. D'ailleurs, il s'agissait de l'un des objectifs principaux du deal, celui de mettre en place une stratégie de développement de l'entreprise du BTP. Toutefois, même si le terrain est devenu balisé pour les compétences nationales, les firmes étrangères continuent de faire des « dégâts », si l'on en croit les propos de Bouchaïb Benhamida, président de la Fédération nationale du BTP. En effet, elles soumissionnent à des marchés nationaux mais échouent dans certains cas à accomplir les travaux auxquels elles se sont engagées et par conséquent à honorer leurs contrats. Résultat des courses, les délais ne sont pas respectés et causent des pertes de temps et d'argent considérables. Pour rattraper le coche, il faut réorganiser de nouveaux appels d'offres et supporter les charges supplémentaires qui y sont afférentes. « Cela constitue une menace à la performance des entreprises nationales », déplore le président de la Fédération nationale du BTP, qui précise que tout a été mis en œuvre pour sensibiliser les partenaires du secteur, à savoir le gouvernement, à ce phénomène. « Les entreprises étrangères, en majorité des PME, cassent les prix et déstructurent le marché », fait-il savoir, et cela sans véritable valeur ajoutée. Et Benhamida de souligner : « Les entreprises marocaines sont toutes aussi qualifiées que les étrangères pour exécuter ces travaux. Il n'y a rien de sorcier dans notre métier ».

Pour rappel, la poussée de l'immobilier et le lancement de grands chantiers dans le Royaume sont à l'origine des bonnes performances du BTP. Une forte croissance a été enregistrée au deuxième trimestre 2007 (12% en glissement annuel, contre 6,7% en 2006). Le dynamisme du secteur est confirmé par l'évolution des ventes du ciment, qui ont progressé de 12% par rapport à 2006. De même les effectifs employés ont augmenté de 6,9%. Les anticipations de croissance du secteur, avancées par les entrepreneurs, s'avèrent favorables. En outre, l'indicateur synthétique de la conjoncture du BTP, établi par l'Institut national d'analyse de la conjoncture (INAC) et le Haut commissariat au plan (HCP), anticipe un prolongement de la tendance croissante. Une hausse de 11,6% de la valeur ajoutée du secteur, en glissement annuel, était estimée pour le troisième trimestre 2007 et une prévision de 10,9% pour l'ensemble de l'année 2007. Les matériaux aussi : La tendance haussière des activités du BTP a été relevée également au niveau des matériaux de construction. La croissance a concerné, en particulier, la production de ciment, de verre et des produits métalliques, dont l'indice de production a augmenté respectivement de 11,8%, 4% et 2,9%, en variations annuelles.

1.1. 1. Emergence des investissements BTP au Maroc

Le secteur du bâtiment et des travaux publics joue un rôle de premier ordre beaucoup plus que les autres secteurs économiques vu les effets d'entraînement qu'il produit. La demande en bâtiment et travaux publics est en croissance du fait que la population Marocaine double tous les 25 ans. Cette croissance de la population signifie aussi l'augmentation des besoins en infrastructures socio-économiques (routes, barrages, ports, écoles, hôpitaux, usines etc.) et en logements. La participation du secteur BTP dans la formation du Produit Intérieur Brut était de 19,6 milliards de dirhams en 2003 en prix courant soit 5,6 % du PIB hors agriculture en 2003; En prix constants, en 1980 la contribution du secteur est de 6,7 milliards de dirhams en 2003 soit 4,5 % du PIB non agricole en 2003. Le secteur du BTP a drainé une part significative des investissements avec 41,8 milliards de dirhams en 2003. La part de ce secteur dans la Formation Brute de Capital Fixe a été ainsi de 42,5% dans la même année. Les ventes de ciments en 2003, qui constituent un indicateur de l'état du secteur, se sont élevées à 9,3 millions de tonnes. Elles connaissent une croissance soutenues ces dernières années avec un taux interannuel moyen supérieur à 7%. Au niveau de l'emploi, le secteur du BTP emploie plus de 9,7 % de la population active urbaine, soit plus de 520.000 personnes. Il constitue le premier secteur en nombre d'assurés auprès de la Caisse nationale de Sécurité Sociale. Il est le secteur vecteur d'intégration à l'économie moderne d'une grande partie des hommes issus du flux de l'exode rural pour lequel il constitue le plus souvent le premier métier en milieu urbain. Il est générateur d'activités induites de proximité. Afin de doter ce secteur d'un cadre réglementaire approprié, il a été mis en place un système de qualification et de classement des entreprises opérant dans le domaine du bâtiment et des travaux publics. Le but de cette mesure est d'introduire un meilleur professionnalisme et une plus grande spécialisation au sein de la profession. Les avantages fiscaux accordés au secteur de l'immobilier la promotion des projets sociaux d'habitat, les programmes d'aménagements des routes et des autoroutes ainsi que la construction de barrages, d'établissements scolaires et de santé, sont autant de facteurs qui favorisent le développement du secteur du BTP.

D'après le rapport d'évaluation de l'économie marocaine (2007), le secteur du bâtiment a poursuivi son évolution ascendante sous l'impact de la poursuite des travaux d'infrastructures et des programmes de construction de logements sociaux ainsi que l'aménagement de plusieurs zones touristiques et urbanistiques. La croissance du bâtiment influence ainsi amplement l'orientation du financement bancaire et des investisseurs. Le bon comportement du secteur du bâtiment est ainsi confirmé au niveau des branches qui y sont liées dont notamment la branche des matériaux de construction. En effet, Le marché du ciment a marqué une croissance de 3,36% à fin juin 2005. Ce sont ainsi 4,9 millions de tonnes de ciment qui ont été écoulées contre environ 4,76 un an plus tôt. Pour le seul mois de juin, la consommation est en hausse de 7,8% à 930.000 tonnes. Le dynamisme du secteur s'est accompagné d'une création de 49 000 nouveaux emplois, en augmentation de 6,2% par rapport à 2006. L'essor du secteur immobilier a été également favorisé par le développement des financements qui lui sont octroyés. En effet, l'encours des crédits bancaires accordés à ce secteur a atteint 101,6 MM.DH à la fin 2007, soit 28,6 MM.DH d'augmentation en une année et près de 30% du total des crédits distribués par les banques. Ce renforcement des crédits bancaires dont bénéficie le secteur reflète la concurrence accrue entre les établissements bancaires qui a entraîné une baisse des taux d'intérêt, confortant ainsi une demande déjà favorisée par les facilités d'accès aux crédits bancaires et les mesures d'encouragement des pouvoirs publics (défiscalisation, fonds de garantie...). D'autres indicateurs confirment la

croissance du secteur comme l'accroissement des investissements étrangers directs dans le secteur immobilier et l'attractivité accrue des titres des sociétés immobilières cotées en bourse. Le groupe ADDOHA et la CGI, récemment introduits en bourse, accaparent désormais 15,4% de la capitalisation boursière totale en fin 2007. Ce taux s'élève à 28% si on inclut les sociétés représentant le secteur du « bâtiment et matériaux de construction ». Aussi, l'évolution des indices boursiers par secteurs fait ressortir des performances annuelles de 45% du secteur du « bâtiment & matériaux de construction » et de celui de la promotion immobilière. La valeur ajoutée du secteur du bâtiment et travaux publics a progressé de 9,8% en moyenne des quatre trimestres.

En particulier, les secteurs des BTP et de la promotion immobilière pourraient être touchés par une baisse de la demande. Soutenus par les crédits bancaires à l'immobilier, dont l'encours a augmenté de 28% par an depuis 2005, ces deux secteurs ont connu un fort développement pour devenir d'importants pourvoyeurs d'emplois avec 926 000 actifs à fin 2008 (Bank Al Maghreb, 2009). Toutefois, depuis fin 2008, la croissance de ces secteurs se maintient à des niveaux positifs, tout en enregistrant une inflexion (Haut Commissariat au Plan, 2009).

1.1.2. Structure des entreprises du secteur

Selon le contrat Programme Gouvernement(CPG)/CGEM-FNBTP, le secteur compte près de 52 000 opérateurs dont 2800 entreprises organisées, avec une prépondérance des entreprises de Construction (près de 58%). Elles couvrent la totalité du territoire national avec cependant une relative concentration à Casablanca (22%), Rabat- Salé (17%) et Meknès-Tafilalet (11,4%). Cette concentration a incontestablement changé depuis 2004, suite à la montée en puissance du secteur dans la région de Marrakech mais nous n'avons pas de chiffres qui décrivent précisément l'état actuel des choses.

Le Contrat Programme est entendu comme l'expression de la volonté commune entre le Gouvernement et les entreprises du secteur, représentées par la Fédération Nationale du Bâtiment et des Travaux Publics, pour la mise en œuvre d'une stratégie de développement des entreprises du BTP au Maroc, comme premier jalon d'une stratégie globale devant couvrir l'ensemble des composantes du secteur. Cette stratégie vise à préparer le secteur des entreprises à mieux contribuer à la réalisation, dans les meilleures conditions de qualité, de prix de délais, plus généralement de coût économique et social, des importants programmes d'infrastructures de base, d'équipements collectifs et d'Habitat initiés par le Gouvernement. Elle a comme autre grand dessein, de favoriser la réalisation de la plus grande part de ces programmes par les entreprises et les compétences nationales, dans un cadre compétitif, et de promouvoir l'émergence de grands champions nationaux dans le domaine de BTP.

Les grands objectifs des actions à entreprendre qui se dégagent du constat de l'état des lieux et des contraintes tant internes qu'externes du secteur du BTP sont:

- L'amélioration de la structure de l'entreprise et la modernisation de son mode de gestion;
- la garantie de la pérennité de l'entreprise,
- le développement de la performance de l'entreprise,
- le renforcement du partenariat entre l'Administration et les entreprises,
- la garantie de la visibilité du marché du BTP.

1.2. Positionnement du Groupe MENARA à Marrakech

Dans le sillage du développement économique de la région de Marrakech, le Groupe MENARA, qui appartient à la famille Zahid, multiplie ses investissements.

En effet, ce groupe, au chiffre d'affaires agrégé dépassant les 250 MDH, vient de renflouer le capital de deux de ses principales sociétés : Transport MENARA, qui opère dans le transport de marchandises et MENARA PREFA, qui est un des premiers producteurs locaux d'éléments préfabriqués en béton. Ainsi, pour l'activité de transport qui a réalisé en 2004 un chiffre d'affaires de 90 MDH avec une marge opérationnelle de 7,4 %, le capital est passé de l'apport de 15 à 25 MDH. Cet apport de 10 MDH a permis d'élargir le parc de véhicules de transport actuellement constitué de plus de 120 unités, dont 40 camions remorques. Cette expansion, qui a accompagné le positionnement de l'entreprise dans de nouveaux marchés de construction, a aussi permis de passer de 250 à plus 300 salariés. Confortés par des résultats semestriels très satisfaisants, les dirigeants étaient confiants quant au fait de dépasser en 2005 la barre des 100 MDH de chiffre d'affaires.

Quant à la récente filiale, Ménara Prefa, sa production est tout simplement en croissance exponentielle grâce à l'explosion de la demande de produits de béton dans la région de Marrakech. Le CA de MENARA PREFA est en hausse de 50%, après une année 2004 exceptionnelle à l'issue de laquelle le chiffre d'affaires a plus que triplé en se hissant à 108 MDH (contre 31 MDH en 2003), l'exercice 2005 a enregistré à son tour une croissance de plus de 50 %. La dernière augmentation de capital de 25 MDH à 30 MDH a permis de financer partiellement des investissements d'extension de capacité de production et la hausse en découlant du besoin en fonds de roulement. Au demeurant, le cas du groupe Ménara atteste parfaitement de la dynamique du marché du bâtiment que vit actuellement la ville avec de multiples chantiers de projets touristiques, de création de villes satellites, de logements sociaux et d'infrastructures. Ce qui nous a permis de conclure que le GM profite du boom de l'immobilier à MARRAKECH.

- **Paragraphe -2 :** Présentation de la société MENARA PREFA

2.1. Description brève de l'entreprise

- **Présentation du groupe MENARA**

2.1.1. Historique

Le Groupe Ménara est le fruit d'une évolution soutenue des activités des sociétés qui le composent. La genèse a démarré en 1976 avec la société Transport Ménara dont les activités s'articulaient autour du transport de marchandises sur tout le territoire national. Elle devint alors la société: Carrières et Transport Ménara. Mais, suite à un fort accroissement de la demande en matière de matériaux de construction, la société a intégré en 1989 dans ses activités l'exploitation des Carrières et la production d'agréats, gravettes et sable concassé à destination des marchés du bâtiment, des routes et des voies ferrées. En 2002, le Groupe Ménara s'est doté d'une nouvelle unité industrielle, Ménara Préfa, destinée à la production d'agglomérés, d'éléments préfabriqués en béton et de béton prêt à l'emploi. Depuis, Ménara Préfa s'est imposée rapidement comme

leader incontesté du secteur BTP (Matières premières) dans la région du Haouz, du Tensift et d'Oued Draa. De nos jours, Ménara Préfa détient une expérience complète, en matière de conception et de réalisation de produits préfabriqués en béton. Un savoir-faire constamment renouvelé que réalisent et confirment, chaque jour, d'incontestables compétences humaines appuyées par des unités de production à la pointe de la technologie. Le Groupe Ménara n'a ensuite cessé de croître en créant et en développant des sociétés dans les secteurs de l'immobilier, de l'automobile et dans des pôles divers.

Dans le cadre d'une politique d'optimisation des ressources et de développement de synergies, les deux principales filiales, Carrières et Transport Ménara et Ménara Préfa sont désormais regroupées au sein du nouveau siège (Sis à Marrakech, Route d'Agadir). Le développement tout azimut du Groupe Ménara est le fruit d'un savoir faire constamment mis à niveau et de l'abnégation de ses équipes de management, de production et de commercialisation constamment à l'écoute de l'environnement et du monde des affaires. Les managers du Groupe ont l'intime conviction que les moyens humains mis en place, les technologies, l'organisation optimale des ressources permettront de répondre aux attentes du marché en évolution permanente avec autant d'innovation, de créativité que d'enthousiasme. Pour accompagner cette dynamique et garantir la fiabilité et la qualité de ses produits, le Groupe Ménara s'est doté d'une direction qualité qui constitue le garant de la démarche qualité aussi bien en amont qu'en aval du processus de fabrication et ce, depuis la réception des matières premières jusqu'au contrôle effectué par les laboratoires à la pointe de la technologie pour vérifier et authentifier la qualité des produits tout au long des processus. Aussi, le Groupe a mis en place un système de management qualité intègre qui aboutira à une certification qualité aux normes ISO 9001: version 2008. Les soucis de la sécurité n'ont pas été délaissés mais constituent aussi une préoccupation majeure des décideurs. Le groupe est entrain de mettre en place les démarches pour certifier les entreprises du groupe aux normes OHSAS 18001. Les capitaux injectés ont permis d'élargir le parc de camions de Carrières et Transport Ménara. Cette expansion doit accompagner le positionnement de l'entreprise dans de nouveaux marchés de construction.

▪ vision du groupe

La vision du groupe se résume dans l'intention stratégique du fondateur M. Abderrahmane Zahid de faire du groupe Ménara à l'horizon une référence industrielle et un leader international dans les métiers de base (transport, BTP) et en garantir la pérennité grâce à des valeurs humaines internes fortes, ainsi qu'au développement de nouveaux métiers afin de participer activement à la promotion économique. C'est ainsi que cette vision peut être résumée dans le passage discursif suivant du fondateurs :

« Le groupe Ménara depuis la création de sa première société en 1976 a su pérenniser son développement et consolider ses métiers de base grâce à une vision et des valeurs constantes dans le temps. Notre raison d'être dépasse les aspects exclusivement économiques, pour intégrer des critères sociaux, humains et organisationnels. Combiner vision avec performance, engagement et initiative permettra à chacun de nos collaborateurs de participer activement au développement régional et national de notre groupe. Cette combinaison que nous espérons gagnante nous encourage à créer de nouvelles entités performantes en répondant ainsi aux attentes exigeantes de nos clients et en anticipant l'évolution constante que connaît notre pays actuellement. C'est

dans cet état d'esprit que nous souhaitons continuer d'évoluer et d'exister dans nos actions professionnelles ».

2.1.2. Le Groupe aujourd'hui :

Les savoir-faire diversifiés du GROUPE MENARA, depuis 30 ans, permettent, aujourd'hui, au groupe de jouer un rôle déterminant dans l'évolution et le développement des métiers, assurés par l'implication et le dévouement de plus de 500 femmes et hommes qui le forment. A ce titre, le directeur de développement souligne : *« Notre ambition est de renforcer notre position de leader régional en continuant à être d'abord, le fournisseur privilégié de nos clients en leur proposant une offre globale et personnalisée répondant à leurs attentes, ensuite, l'interlocuteur le plus apprécié des partenaires avec lesquels nous sommes en relation par l'écoute constante des attentes, la rapidité, l'efficacité des réponses apportées et puis l'entreprise citoyenne ayant le souci constant du bien être de nos collaborateurs en développant les performances individuelles autour des valeurs de responsabilité, de qualité, d'efficacité, de dialogue, de solidarité et d'épanouissement personnel ».* Il ajoute : *« le GROUPE MENARA est l'un des premiers dans le secteur à se doter d'une direction qualité, à la pointe des exigences du marché et à l'écoute de ses clients. Notre service commercial accompagne le client de la phase d'étude technique et de faisabilité jusqu'à la finalisation du projet ».*

2.1.3. Les activités du groupe

L'entreprise MENARA PREFA

- Fabrication de poutrelles précontraintes.
- Vente de béton prêt à l'emploi.
- Fabrication des agglomérations et hourdis en béton.
- Production des pavés du plus sobre au plus contraste pour passages piétons, places publiques et voies de circulation.
- Production des bordures de trottoirs.

Transport MENARA

- Transport des marchandises.
- Production et fourniture d'agrégats laves.
- Fourniture des matériaux pour béton hydraulique.
- Fourniture des matériaux pour travaux routiers.

2.1. 4. Les performances du groupe

MENARA PREFA

L'entreprise adopte une unité industrielle sophistiquée souple et performante grâce à un matériel de haute technologie. En effet, elle utilise un processus de fabrication totalement informatisé qui garantit une cadence constante et une qualité irréprochable aux produits

manufacturés en béton. Les deux centraux bétons prêts à l'emploi gérés à distance par ordinateur sont accompagnés, tout au long du processus de fabrication du béton par des tests et des contrôles effectués par les techniciens de laboratoire vis-à-vis de son personnel.

Transport MENARA

CARRIERES ET TRANSPORT MENARA a élaboré et mis en place une politique de sécurité, suite à un audit du système de management de la sécurité réalisée par un cabinet spécialisé. Ceci, pour assurer à tout le personnel des conditions de travail en conformité avec les exigences normatives en la matière. Pour parfaire sa politique des ressources humaines et concrétiser sa responsabilité vis-à-vis de son personnel, CARRIERES ET TRANSPORT MENARA met progressivement en place une démarche ordre et propreté, un service de médecine du travail, des locaux sanitaires, un réfectoire, des vestiaires, etc. Un système de clarification des eaux de lavage est en cours d'installation afin de préserver les ressources en eaux et protéger l'environnement.

2.1.5. Les produits du groupe

MENARA PREFA

Cette société offre une diversité en ce qui concerne les produits, on cite :

- Béton prêt à l'emploi
- Pavé auto bloquant
- Aggloméré et Hourdis
- Bordure de trottoir et les caniveaux
- Poutrelle précontrainte

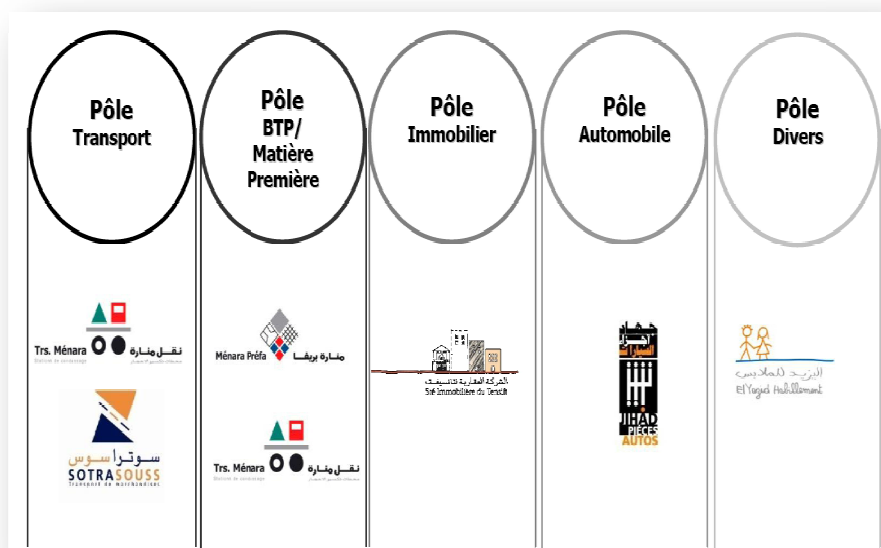
Transport MENARA

Propose une gamme de produits aux caractéristiques répondant aux spécifications en vigueur (granulométrie, propreté, dureté, forme). Elle a comme produits : Galets, Produits concassés, Enrobés bitumineux, Graves émulsions et construction des assises chaussées, etc.

2.1.6. Les filiales du groupe :

La holding est Fondée en 1976 avec une première société dans le secteur des transports, le groupe Ménara rassemble aujourd'hui cinq pôle d'activités, quatorze sociétés et plus de sept cents collaborateurs : Transport, BTP, Automobile, Immobilier et Divers. En s'inscrivant dans le souci de cohésion et de synergie Ménara holding a vu le jour en janvier 2006. La Holding à travers des participations financières, Gère et contrôle l'ensemble des 14 filiales de Ménara, sous une même entité financière et managériale. Elle centralise les participations de ses actionnaires, la trésorerie et la comptabilité, mais aussi la direction du groupe et la diffusion d'information de ces sociétés. Avec Ménara Holding, le groupe se dote d'une structure financière, technique et humaine solide, susceptible de lui permettre d'entrevoir l'horizon 2010 avec innovation, créativité et enthousiasme.

Le GROUPE MENARA est structuré désormais, en cinq pôles métiers selon le schéma suivant :



Pôle BTP Matières Premières

En tenant compte du développement des infrastructures au Maroc et du potentiel du marché, l'activité d'exploitation de carrières et la production de préfabriqués s'est imposée aux dirigeants du groupe. La clairvoyance et le bon choix technique, ont fait des sociétés de ce pôle d'activité un leader national qui réalise plus de 60 % du CA consolidé du groupe. Suite à un fort accroissement de la demande en matériaux de construction, la société Carrières et Transport Ménara a intégré en 1989 à son activité de base l'exploitation des carrières et la production d'agréats, gravettes et sables concassés destinées au marché des bâtiments et travaux public. La société Carrières et Transport Ménara dispose actuellement de trois carrières opérationnelles. Deux à Marrakech et une à EL Kelâa des Sraghna. C'est l'une des principales filiales du pôle, elle emploie plus de 250 personnes et dispose d'un équipement à la pointe de la technologie. En 2002, le groupe Ménara s'est doté d'une nouvelle unité industrielle Ménara Préfa (ce point sera développé par la suite). En 2007 le groupe décide de créer en association avec des acteurs puissants dans le domaine du BTP et du Transport, la société d'exploitation de carrière et préfabriqués. La participation du groupe Ménara est de 50 % dans le capital de cette filiale. Cette société a été créée pour être plus proche de ses clients de la région de Tamansourt. Elle sera implantée à proximité pour offrir une solution intégrée incluant les agréats et le préfabriqué à des prix abordables. Elle participera ainsi au développement de l'habitat social dans cette ville d'avenir. Dans un souci d'élargir son offre commerciale et de servir dans le secteur de BTP, le Groupe Ménara vient d'offrir une solution innovante dans le domaine de l'éclairage industriel et public. Dans le cadre d'un contrat d'exclusivité sur le Maroc avec une société suédoise spécialisée dans les produits d'éclairage, il crée en 2007 la société « les lumières de Ménara » Cette société sera spécialisée dans la commercialisation et la vente de projecteurs pour l'éclairage industriel et public. Son offre consiste à la réalisation d'étude pour offrir aux clients une solution adaptée permettant de répondre de façon optimale à leurs besoins en éclairage tout en assurant une importante économie d'énergie dépassant les 50 %. A moyen terme, Les lumières de Ménara a pour objectif de

développer cette gamme de produits sur l'ensemble du territoire et anticiper ainsi la nouvelle politique environnementale au Maroc.

Pôle Transport et filiales

Si on remonte l'arbre généalogique du groupe Ménara , on trouve une première société de transport de marchandises « Transport Ménara », créée par M. Abderrahmane Zahid en 1976 plus tard , une autre société , « Sotrassous » voyait le jour ,en 1988 pour contribuer à la construction du port et à l' aéroport de la ville. Sa création montre la volonté des dirigeants de s'implanter sur d'autres marchés et régions du Maroc. Au fil de l'évolution du groupe, l'activité de transport pour le compte de clients externes a été abandonnée. Elle se consacre désormais au transport des matières premières et produits fabriqués pour le compte des différentes sociétés du groupe. Avec 15 % du CA consolidé, ce pôle d'activité a l'ambition dans un avenir proche de réintégrer le transport de marchandises au niveau national. L'effet de synergie a toujours été un enjeu majeur pour le fondateur. L'existence d'une importante flotte de véhicules nécessitait de nombreuses réparations et donc un grand nombre de pièces détachés. Ainsi fut créée la première société du pôle automobile. Une deuxième filiale sera créée en 2007 pour se lancer dans l'industrie. Cette dernière présente aujourd'hui 10% du chiffre d'affaires consolidé du groupe Ménara. En 1990 « Jihad Pièces Auto » société de commercialisation des pièces détachées pour voitures et camions est créée. D'abord fournisseur exclusif du Groupe, Jihad pièces Autos s'est ensuite ouvert sur le marché local et a développé son portefeuille client pour devenir un des principaux revendeurs de pièces détachées de la région. C'est le représentant exclusif sur la région de grandes marques, (Volvo, Mercedes, BMW, ...). Afin d'asseoir sa position à l'échelle régionale Jihad Pièces Autos compte adopter une stratégie de proximité en développant un réseau de points de vente et un service livraison aux clients. Économique et écologique, moderne et performant, le tricycle motorisé a un avenir stratégique au Maroc. Le groupe Ménara, toujours à la pointe de la technologie et soucieux de l'environnement a créé en 2007 en s'associant avec l'initiateur du projet à hauteur de 55% « Tris Atlas Motors », société spécialisée dans la fabrication, la distribution et la commercialisation des véhicules motorisés.

Pôle Immobilier et filiales

Étant lui-même un acteur important du BTP et disposant d'un important patrimoine foncier, il apparaissait logique pour le groupe Ménara de prendre activement part au développement du marché immobilier. Société spécialisée dans la promotion immobilière et créée en 1988, « Immobilière Tensift » avait pour but initial l'achat et la gestion des biens immobiliers sur les quels étaient implantées les sociétés du groupe. Elle s'est ensuite orientée vers la promotion immobilière en réalisant des projets importants dans l'habitat social, le logement moyen et le haut standing. De cette façon, elle ambitionne de prendre part activement à l'amélioration du logement au Maroc. Sociétés spécialisée dans la gestion immobilière et créée en 1992 à Marrakech, la société immobilière à **Oulaed Zerrad** a comme activité l'achat et la revente de terrain et de tous biens immobiliers. Elle ambitionne dans un très proche avenir d'élargir son activité en intégrant la gestion hôtelière. Avec **Mekka** investissement créée en 1992 le groupe Ménara a de la suite dans ses idées de projets immobiliers. En rachetant cette société de promotion immobilière et son actif foncier en 2006, le groupe étend ses activités immobilières dans la ville **d'El kelaa des Sraghna**. Un premier complexe immobilier de 100 villas moyen standing avec un centre commercial est en

cours de réalisation. Un projet de telle envergure va permettre au groupe d'en développer d'autre, sur l'axe stratégique **El Kelâa des Sraghna-Béni Mellal**. En 2007, la société **Akkar** développement est née d'une réflexion particulière en partenariat avec des associés de taille à hauteur de 50 % pour devenir un promoteur de projets immobiliers d'exception et ainsi se démarquer de la concurrence.

Pôle Divers et filiales

Grâce à son savoir et sa compétence vérifiée dans ses métiers de bases, le BTP, le Transport, l'Automobile et l'Immobilier, le Groupe Ménara a souhaité diversifier ses activités. Ce pôle d'activité est destiné à s'ouvrir à de nouveaux horizons et métiers. Les Nouvelles expertises développées permettront d'en faire un pôle d'avenir. « El Yazid Habillement » est la première expérience du groupe dans le domaine de la vente du prêt-à-porter. Cette société, créée en 2004, commercialise sous franchise la marque du prêt à porter pour enfant « Caribu ». En 2007 le Groupe Ménara crée « Ménara Fashion ». Cette société détient le master franchise de la marque du prêt-à-porter hommes, femmes, et enfants. « Mc Gregor ». Un premier magasin a été ouvert à Marrakech en décembre 2007. D'autres suivront cette politique d'expansion à l'échelle nationale de magasins en fonds propres et en franchises et seront effectives dans les principales villes du royaume. Ce réseau de magasin sera soutenu par un service marketing en charge de la promotion de la marque « Mc Gregor ». Pour participer à la naissance et à la croissance de la nouvelle ville de Tamansourt, le groupe Ménara et avec des associés à 50 % dans le capital, crée en 2006 la société « Complexe Tamansourt » qui a pour activité l'aménagement et la gestion immobilière d'une zone industrielle, ainsi que l'exploitation et la gestion d'une station service, d'un café hôtel ainsi qu'un mini parc de jeux pour enfant. Le Maroc n'est plus seulement un pays de vacance agréable, mais il est devenu aujourd'hui une destination privilégiée de retraite active pour beaucoup des européens. En 2007, le groupe Ménara en s'associant avec le porteur du projet à hauteur de 50%, mise activement sur ce nouveau créneau. « Domaine ZAHO », avec comme activité l'exploitation et l'aménagement de cités seniors, est créée en partenariat avec une centrale d'exploitation de renommée mondiale, domaine ZAHO prévoit des implantations à l'échelle nationale sur des sites adaptés à ce type d'activité.

• **Présentation de MENARA PREFA**

Pour Ménara Préfa et après une année 2004 exceptionnelle à l'issue de laquelle le chiffre d'affaires a plus que triplé en se hissant à 108 MDH (contre 31 MDH en 2003). L'exercice 2005 à son tour, enregistre une croissance de plus de 50 %. L'augmentation du capital de 25 MDH à 30 MDH a permis de financer partiellement des investissements d'extension de capacité de production et la hausse en découlant du besoin en fonds de roulement.

✓ **Structuration de Ménara Préfa**

Les résultats réalisés par cette entreprise trouvent leurs échos dans sa structure. En effet le glissement vers l'organigramme de l'entreprise fait apparaître que cette dernière est organisée selon deux dimensions. Une dimension stratégique concrétisée par un sommet stratégique qui est lié directement aux cadres, suivi par les agents de maîtrise et les opérateurs qui figurent dans la

base opérationnelle .Les décisions stratégiques sont prises par l'intermédiaire des cabinets conseil, tel que Managing conseil pour le management par la qualité. Une dimension fonctionnelle renvoie aux différents départements chargés de piloter les processus (Achat, vente, réalisation, système d'information).

✓ **Secteurs d'activités et capacité installée**

Depuis sa création en 2002, la société Ménara Préfa a connu un développement soutenu et s'est imposée rapidement comme leader incontesté du secteur des matières premières du BTP dans la région du Haouz, Tensift et Oued Draa. Les secteurs d'activités de l'entreprise se présentent comme suit :

- Production de poutrelles pour planchers précontraints.
- Production d'agglomérés, fabrication d'éléments préfabriqués en béton et Béton prêt à l'emploi.
- Construction de plus de 30 formes de pavés.
- Fabrication des bordures de trottoirs et les caniveaux.

Avec des capacités de productions quotidiennes de 100.000 pièces pour les Hourdis, 3000 m² pour les pavés et 10000 m pour les bordures et trottoirs, les outils de production dernière technologie de la société permettent de répondre à toutes les exigences du marché. Les deux centrales de la société peuvent assurer une production de 230 m³ par heure et disposent d'un parc logistique de transport et de mise en place de 22 camions toupies de 6 à 15 m³ et de six pompes d'une portée de flèche allant de 29 à 44 mètres. La capacité de production est de 3600m² par jour extensible en fonction des besoins des clients. Les poutrelles anti sismiques ou normales sont d'une grande qualité et d'une flexibilité répondant aux demandes de tous types de chantiers. Aussi, la flexibilité et la souplesse des unités permettent de répondre dans les délais à toutes les sollicitations des différents chantiers de la région. Sur le plan développement et étude, la société dispose d'un bureau d'étude doté des moyens nécessaires et des compétences requises, notamment de progiciels spécifiques pour le dimensionnement des planchers et le traçage des plans de pose, pour une mise en œuvre rapide sur le chantier. Egalement des solutions sont intégrées et personnalisées selon les prescriptions des cahiers de charges et ce, grâce aux compétences et au savoir faire cumulés depuis de longues années.

✓ **Evolutions récentes et actuelles du métier / de l'activité**

Compte tenu du boom immobilier que connaît la région de Marrakech, Ménara Préfa a opté dans une première phase pour concentrer ses activités dans cette région. L'image de marque qu'elle s'est forgée à l'échelle nationale lui a ouvert de nouvelles perspectives. A court terme, l'entreprise compte élargir son domaine d'intervention pour desservir les régions de Béni Mellal – Azilal en 2008 et Tanger en 2009. Pour accompagner cette évolution, Ménara Préfa a prévu l'acquisition de deux presses Quadra pour augmenter sa capacité de production et être en mesure de répondre aux attentes des régions ciblées.

✓ **Métiers de l'entreprise**

➤ **Produits**

- BPE : Béton prêt à l'emploi

- Les Hourdis
- Bloc creux Agglo
- Poutrelle et le Pavé Autobloquant

➤ **Processus de production**

- Installation 1 Presse de bloc Creux – Pavé « Omag »
- Installation 2 Centrale à béton U2 « Liberre » Contrôle X
- Installation 3 Poutrelle U3
- Installation 4 Presses de bloc creux « Quadra »
- Installation 5 Centrale à béton U5.

2.2. La fiche Technique

Groupe MENARA HOLDING

Raison Sociale	: GROUPE MENARA HOLDING
Forme juridique	: S.A
Capital Siège Social	: 100 000 000 MAD
Date de création Activité	: 01-07-2007
Directeur général	: Monsieur Mohamed ZAHID
Siège Social	: Km 0,500, Route Principale d'Agadir, 40 005 Marrakech, Maroc
Activité	: Gestion des valeurs mobilières de placement
Effectif en 2010	: 24 Personnes
Tél	: 05 24 49 99 00 / 01
Fax	: 05 24 34 10 48
C.N.S.S.	: 7546594
Patente	: 47965067
Registre de commerce	: 23127
Identification fiscale	: 06506434
Email	: info@groupe-menara.ma

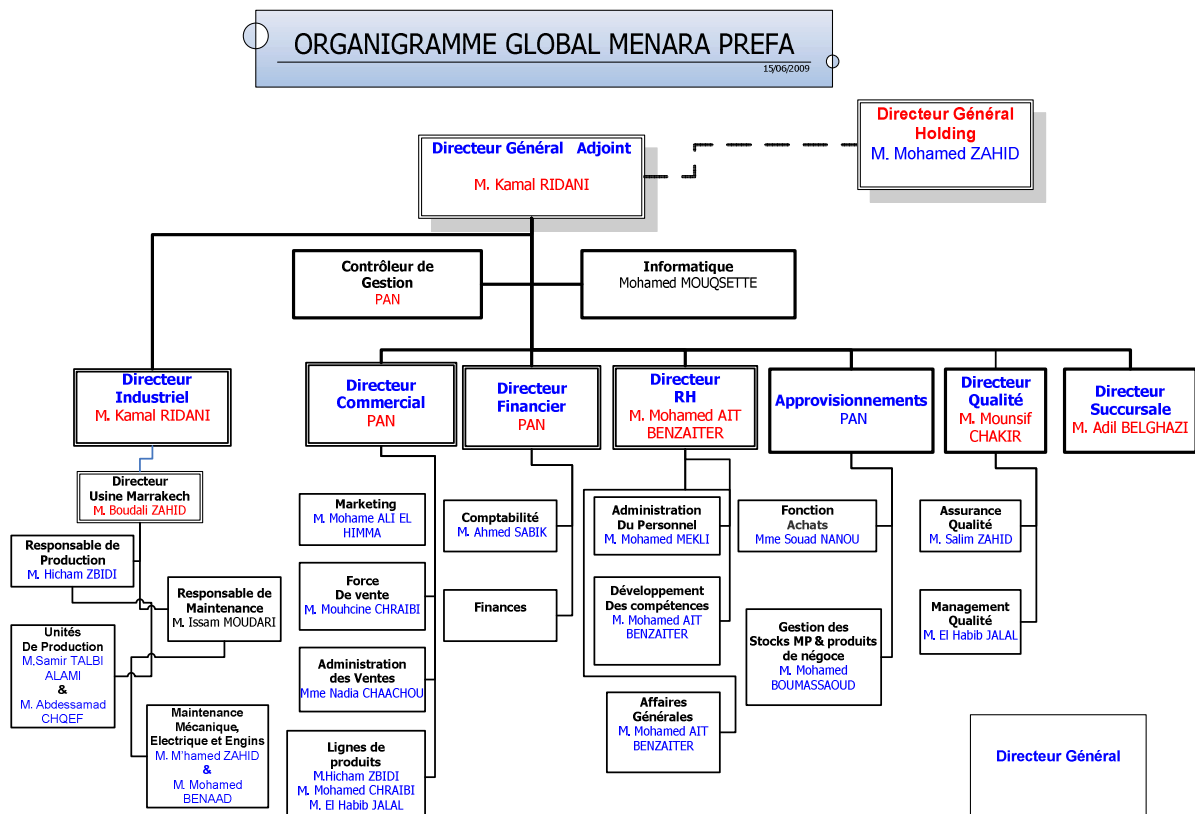
MENARA PREFAB

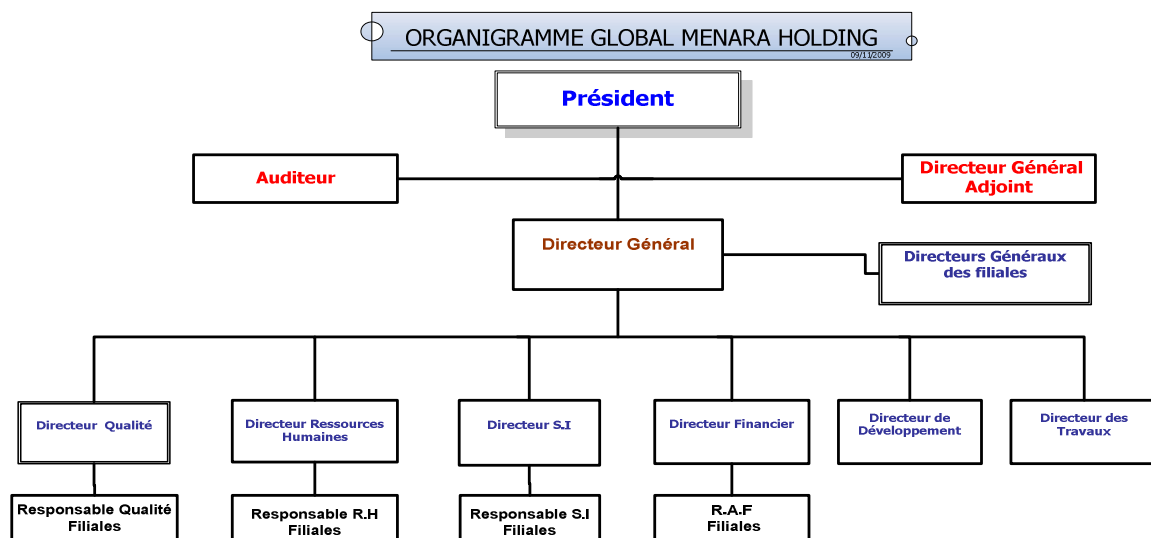
Raison Sociale	: MENARA PREFAB
Forme juridique	: S.A.R. L
Capital Siège Social	: 55 000 000 MAD
Date de création Activité	: 01 Mars 2002
Directeur général	: Monsieur Kamal RIDANI
Siège Social	: Km 0,500, Route Principale d'Agadir, 40 005 Marrakech-Maroc.
Activité	: Production de produits préfabriqués en béton, Poutrelles de plancher, hourdis, agglomérés, Bordures de trottoirs, caniveaux, pavés, autobloquants, Béton prêt à l'emploi.
Effectif en 2010	: 332 Personnes
Tél	: 05 24 49 99 00 / 01
Fax	: 05 24 34 10 48
C.N.S.S.	: 6417423
Patente	: 47965059
Registre de commerce	: 14309
Identification fiscale	: 06504937
Email	: info@menara-prefa.com

Raison Sociale : CARRIERES ET TRANSPORT MENARA
 Forme juridique : S.A.R. L
 Capital Siège Social : 25 000 000 MAD
 Date de création Activité : 01 Mars 1976
 Directeur général : Monsieur Mounssif CHAKIR
 Siège Social : Km 0,500, Route Principale d'Agadir, 40 005
 Marrakech, Maroc
 Activité : Transport et exploitation des carrières
 Sites de production : Loudaya, Souihla, Bourous, Oued Lahjer,
 Tassaout (El Kelâa), Freta (El Kelâa).
 Effectif en 2010 : 380 Personnes
 Tél : 05 24 49 99 00 / 01
 Fax : 05 24 34 10 48
 C.N.S.S. : 1407627
 Patente : 47965061
 Registre de commerce : 4393
 Identification fiscale : 065011603
 Email : info@transport-menara.com

II. L'organigramme de l'entreprise :

2.3. L'organigramme du groupe MENARA et de l'entreprise MP





2.4. La description des activités effectives de chaque service

2.4.1. La direction générale

C'est le directeur général qui est le principal actionnaire et qui dispose d'une grande autorité dans tous les domaines. La fonction principale de la direction générale qui est constituée du président, de son directeur général adjoint et de son auditeur, est la prise des décisions ainsi que la détermination des axes de la stratégie générale de la société. La direction a aussi comme fonction la supervision de l'organisation et la réalisation de la satisfaction de ses clients, ses partenaires, l'Etat et ses fournisseurs en déployant tous les moyens nécessaires. Il faut signaler que l'intervention dans toute l'organisation de la direction générale est illimitée, ce qui traduit une centralisation des décisions et la non-intervention des autres membres de la société, chose qui est en contradiction avec l'éthique et avec les principes de l'organisation rigoureuse du travail et des procédures de contrôle dans le cadre d'un vrai organigramme d'organisation interne d'une société.

2.4.2. La direction commerciale

Cette direction est représentée essentiellement par un directeur technico-commercial qui travaille en collaboration avec une équipe d'agents commerciaux. Le directeur commercial est personnellement responsable de l'établissement des programmes d'investissements collectés, de l'analyse des besoins, et de la recherche de fournisseurs et clients potentiels locaux et étrangers. Il joue aussi le rôle d'approvisionnement des clients, et il passe la majorité de temps en déplacement constituant l'étire qui fait l'objet de commandes importantes. Enfin, le directeur technico-commercial est la personne qui a innové le continue de l'image de la société. Cette direction a pour mission principale le contrôle des ventes et la communication pour la satisfaction des clients qui sont devenus plus exigeants. Elle supervise trois services qui sont :

Service client

Ce service assure, valorise le bon fonctionnement de l'entreprise et sa rentabilité. Les principales tâches effectuées par ce service sont les suivantes :

- La réception de la commande du client et l'établissement d'un bon de commande dont une copie est donnée au client afin de la présenter à la carrière pour le chargement de la marchandise désirée ;
- La gestion des opérations de livraison dans les délais qui conviennent au client et à la carrière ;
- La détermination du chiffre d'affaires journalier sur la base des factures établie dans la journée ;
- Etablir les bordereaux de règlement pour les factures qui viennent d'être réglées ;
- Envoyer les factures à régler aux personnes physiques ou morales concernées ;
- La relance des délais de règlement des clients dont la durée de crédit excède 30 jours à compter de la date de l'envoi de la facture ;

Service ventes

C'est le responsable de la vente des agrégats pour la société Transport Mènera et des éléments préfabriqués de la société Ménara Préfa.

Les carrières

La société possède trois carrières qui représentent le centre de produits fini pour la société Transport Ménara et des matières premières pour la société Ménara Préfa. Par ailleurs cette unité assure la distribution sur place de marchandises après la réception des bons de commande auprès du siège. La carrière est le centre de production de la matière, elle permet l'extraction des matières des bords de l'Oued, elle est équipée de machines performantes permettant l'extraction et le tri selon les calibres et selon la spécification du produit.

Service parc

Ce service a comme rôle la gestion et la maintenance des véhicules. Il existe deux sortes de maintenance :

- La maintenance préventive qui consiste à détecter les éléments dont le véhicule aura besoin ;
- La maintenance des pannes qui peuvent survenir lors d'une opération de transport ;

Ce service est géré par un chef de parc qui est responsable de plusieurs personnes : électriciens, mécaniciens, plombiers et des tôliers. L'approvisionnement du parc se fait soit par prélèvement des stocks du magasin ou par lancement d'une commande. Il faut signaler que ce service travaille en collaboration avec le service personnel et transport.

Bureau d'étude

Il s'occupe de l'étude des plans de construction, des projets clients afin de livrer la marchandise correspondante en qualité selon l'étude.

2.4.3. La direction ressources humaines

C'est une direction chargée des questions du personnel, elle a comme mission :

- De faire des propositions à la direction générale en vue de définir la politique de gestion du personnel ;
- De développer l'esprit de partenariat entre la hiérarchie et les personnels ;
- De renforcer la responsabilité et l'efficacité de la hiérarchie à tous les niveaux, dans la gestion et la motivation.

Cette direction travaille en collaboration avec le service personnel.

Service personnel et transport

C'est sous l'aspect de l'administration et de la gestion des ressources humaines que ce service existe au sein de la société, même s'il recouvre des dimensions plus vastes. Ce service contribue aussi bien à l'application du personnel aux tâches qui lui sont afférentes, qu'au maintien de l'ordre et de la discipline. Au niveau de ce service s'effectue notamment d'autres fonctions telles que la constitution des dossiers des employés et le suivi au jour du personnel de la société: Présence, mutation, changement d'adresses, retard et tout renseignement concernant l'état social et professionnel des employés (calcul des salaires et paiement, accident de travail, avantages, calcul de l'IGR, CNSS, assurance maladie, mutuelle...). Au service personnel se lie étroitement un autre service rattaché à l'activité de transport de service. D'une part, ce dernier est en liaison directe avec l'ONT (Office National du Transport). D'autre part, il remplit les fonctions suivantes :

- Détermination du nombre de rotations faites par chaque véhicule ;
- Détermination du nombre de voyages s'il s'agit d'un transport hors ville ;
- Le tonnage transporté ;
- Les délais des feuilles de routes ;
- La recette quotidienne ;

Service secrétariat

Chaque passation de commande soit oralement ou par lettre de correspondance se passe au niveau de ce service. Parmi les autres rôles de ce service, on distingue :

- La réception des appels téléphoniques et la fixation des rendez-vous.
- La Rédaction des notes et consignes et leur écoulement vers les services concernés.

Service informatique

Ce service est indispensable dans le travail collectif. C'est la concaténation et la liaison entre tous les services, et cela bien sûr nécessite un service informatique. Ce service est responsable de l'organisation et la gestion du système informatique au sein de la société. Ce service a visé en premier lieu la facilité du travail des utilisateurs en automatisant les tâches manuelles relatives au travail des différents services. Pour ce faire, ce service a développé une série d'applications sur les quelles travaillent tous les services en commune liaison.

2.4.4. La direction financière

Son rôle consiste à gérer et contrôler tous les flux de sortie et les flux d'entrée. C'est aussi un actionnaire de la société. Elle est chargée :

- De faire des propositions à la direction générale en vue de définir la politique budgétaire et financière ;
- De mettre en œuvre la politique fixée par la direction générale à travers notamment des projets, des outils et des procédures communs au groupe;
- D'assurer l'évaluation des dispositifs de gestion mis en place ;
- D'assurer les synthèses et la transmission à la direction générale des éléments nécessaires au pilotage du groupe ;

Cette direction supervise les services suivants :

Service trésorerie

Le responsable de la trésorerie ayant comme tâche la réception des données relatives aux dépenses et aux recettes du groupe, pour établir la situation journalière de la trésorerie tout en respectant le principe de la prudence, c'est-à-dire, de considérer les sorties d'argent comme effectives et en contre partie ne considérer les recettes comme effectives que lorsqu'elles sont totalement encaissées.

Service comptabilité

Comme son nom l'indique, ce service s'occupe du suivi comptable de toutes les opérations que génère l'activité du groupe, depuis l'enregistrement de chaque opération jusqu'à l'établissement des documents de synthèse. Par ailleurs les travaux comptables du groupe sont pris en charge par un fiduciaire AL MOUADABA qui assure le bon déroulement de l'activité du groupe. Néanmoins, il faut signaler que la majeure partie des travaux comptables est effectuée par le personnel lui-même. Le comptable obtient toutes les informations nécessaires en consultant les différents services. Les opérations comptables établies sont : La saisie dans le logiciel comptable (TOPAZE); Les déclarations fiscales (IGR, CNSS, TVA) ; Tableau d'amortissement.

Service clients

Ce service est responsable de la vente des agrégats et la prestation de transport. Le service client a pour mission principale le contact direct avec les clients pour la vente des matériaux de construction. Par la suite, les fonctions remplies sont:

- La réception des commandes des clients et l'établissement d'un bon de commande dont une copie sera donnée au client pour la présenter à la carrière afin de charger la marchandise ;
- La transmission des commandes du siège à la carrière (Oued NEFIS) ;
- La saisie des bons de livraisons ; la facturation ; le calcul des recettes par produit et par période et le calcul des montants globaux réalisés par le client ;
- Détermination de la nature des fournitures vendues (sables, granites, grain de riz...) ;
- La précision du mode de règlement (espèce, chèque ou effet) ;

Service fournisseur

Le service fournisseur assure deux fonctions, la première consiste à étudier le marché d'achat de fourniture et des pièces de rechange. Ainsi, les tâches effectuées en général Sont:

- Réception des factures d'achats accompagnées de pièces justificatives ;
- La vérification et la saisie des trois pièces maîtresses (le bon de livraison, le bon de commande, la facture) ;
- L'établissement des règlements des fournisseurs ; L'établissement des documents comptables
- Le suivi quotidien des opérations bancaires (état de rapprochement).

○ **Paragraphe -3 :** Démarche de recherche et outils de collecte des données

Les sciences de gestion ont donné naissance à plusieurs disciplines (Gestion des Ressources Humaines, Marketing, Stratégie, Management...) qui nécessitent un travail colossal de la part des chercheurs en vue de résoudre certains problèmes et certaines lacunes (d'ordre organisationnel par exemple), mais on doit noter que chaque discipline n'échappe pas à des problèmes et à des difficultés que le chercheur peut rencontrer dans l'élaboration de son travail. D'après J. IGALENS, une bonne recherche est celle qui se caractérise par son authenticité. En effet, pour atteindre son but, le chercheur est tenu de respecter un processus purement scientifique qui nécessite de sa part une maîtrise de ses contours, ses démarches pour choisir celle la plus convenable.

Le croisement entre la littérature du système d'information en particulier l'ERP et le contrôle de gestion et d'autres disciplines est d'intérêt pour la notion du système d'information. Le présent paragraphe a pour but de présenter la méthodologie pour laquelle nous avons opté. Selon Quivy et Van Campenhoudt (1995), cette méthodologie doit répondre à trois questions : observer quoi? Observer qui ? Observer comment ?

3.1. Observer quoi ?

Selon Quivy et Van Campenhoudt 1995, la méthodologie de recherche doit définir les données pertinentes au regard de l'objet étudié. Dans notre cas, il s'agit d'explorer l'existence, les manifestations et les expressions au sein de l'entreprise familiale. Cette entité, de part ses spécificités, devrait exhiber un comportement particulier quant à la création, au développement, au partage, à la sauvegarde et à la transmission de la connaissance.

En effet, l'entreprise familiale est une organisation de type clanique, « un fort esprit de communauté réduit les divergences entre les objectifs individuels et les objectifs de l'organisation, avec réduction quasi-totale de l'opportunisme des membres du clan familial » (Ouchi et Johnson, 1978, cités par Allouche et Amann, 1998, p. 11). Ainsi, le cadre familial du processus de décision repose sur un ensemble de conventions, acceptées par les membres de la famille et stimulant l'accumulation du capital humain informel à l'intérieur de l'entreprise. « La performance naît, ainsi, de la pérennité naturelle des relations entre membres de la famille, sans risque de conflit entre principal et agent » (Allouche et Amann, 1998). Le système de valeurs de l'entreprise familiale est caractérisé par des relations interindividuelles qui se structurent autour d'une charte commune peu formalisée, regroupant implicitement des valeurs et croyances partagées. La capacité des membres de la famille à réduire les règles de fonctionnement de l'organisation à partir de signaux faibles et subtils et de prendre les décisions à la place des directeurs vis-à-vis des quels ils sont responsables, ils doivent toujours être flexible et s'adapter aux décisions des propriétaires. A ce titre, Gelinier (1996, p. 138) affirme que le vrai dirigeant d'entreprise familiale a « le sentiment d'être en somme le gérant dépositaire d'un patrimoine qui est aussi une œuvre précieuse à pérenniser, et le protecteur d'un personnel qui fait partie de l'œuvre ». Culture d'entreprise valorisant le facteur humain : « l'entreprise familiale inscrite dans la durée génère naturellement une forte culture maison dont la valorisation du facteur humain, lui aussi inscrit dans la durée, est une composante naturelle... » (Gelinier, 1996).

Cet ensemble d'éléments nous a amené à faire un choix méthodologique quant à l'angle sous lequel nous voulons étudier la place qu'occupe le système d'information en particulier l'ERP dans le contrôle de gestion au sein de l'entreprise familiale. Il est clair que la nouveauté du sujet et la panoplie des approches possibles nous ont d'abord mis dans un embarras pour en définitif nous permettre de choisir la voie qui nous permet à la fois d'assouvir un penchant scientifique personnel et en même temps d'emprunter le chemin de l'originalité : la triade « SI : ERP SAGE X 3, Contrôle de gestion, et entreprise familiale » n'avait pas encore, à notre connaissance, été conviée au même travail de recherche.

L'idée du quoi peut être reformulée de manière synthétique sous forme des questions suivantes :

- Quelles sont les connaissances détenues au sein de l'entreprise familiale ? Sont-elles gérées ? Comment le sont-elles ?
- Quelles sont les formes de conversion de connaissances les plus caractéristiques de l'entreprise familiale ? Peut-on parler de création ?
- Quels sont les changements apportés par la mise en place d'un ERP SAGE X3 au sein de l'entreprise familiale ? Et quelle est l'attitude de l'entreprise familiale face aux apports du SAGE X3 de type ERP apportés par ce changement sur le contrôle de gestion ?

3.2. Observer qui : pourquoi Ménara Préfa ?

Pourquoi Ménara Préfa ? Qu'est ce qu'elle représente dans l'univers des entreprises familiales au Maroc relativement à la problématique de la place qu'occupe l'ERP dans le contrôle de gestion ? Et quel est l'impact de la mise en place d'un ERP sur le contrôle de gestion ? Est-elle représentative ? C'est à cet ensemble de questions que ce point tente d'apporter des réponses pour justifier le choix de Ménara Préfa comme terrain de notre étude. Il convient de signaler dès le départ que nous n'avons pas procédé à une enquête terrain proprement dite pour avoir une idée précise sur l'état de notre problématique dans les entreprises familiales marocaines. Ce fait, peut être considéré comme l'une des limites de cette recherche et qui est dû essentiellement à la contrainte de temps. Afin d'essayer de répondre à ces questions et d'explorer le phénomène de la place qu'occupe l'ERP dans le contrôle de gestion au sein de l'entreprise familiale, nous avons décidé de porter nos observations sur une organisation qui nous semble en adéquation avec nos objectifs de recherche. Il est clair qu'à partir du moment où l'on a choisi l'entreprise familiale comme terrain d'étude, le choix des entreprises qui s'offrait à nous était d'or et déjà limité. Trouver une entreprise familiale qui peut se prêter à un tel sujet de recherche n'est pas chose facile, d'autant plus que c'est non seulement un thème nouveau mais en plus qui fera l'objet d'une étude de cas unique.

Première catégorie d'entreprises à éliminer : les entreprises familiales non structurées. Nous étions donc à la recherche d'une entreprise familiale « moderne » au sens d'Olivier Torres. Nous nous étions mis en tête que nous commencerions par passer à la loupe les entreprises familiales potentiellement intéressantes qui se trouvent à Marrakech, pour ensuite étendre notre recherche à d'autres villes si nous en ressentons la nécessité. Après avoir fait des recherches ici et ailleurs, nous avons très vite été intéressés par le cas d'une holding¹³ familiale du nom du Groupe Ménara. Ce groupe comprend aujourd'hui 14 sociétés œuvrant dans des domaines aussi diversifiés tels que le transport, l'immobilier, le BTP, l'habillement, l'automobile... Sa filiale qui a attiré plus notre attention, Ménara Préfa, enregistre une production qui est en croissance exponentielle grâce à l'explosion de la demande des produits de béton dans la région de Marrakech. Créée en 2002, elle est déjà arrivée à se faufiler au rang des premiers en devenant leader dans son domaine dans la région de Marrakech. Le principal critère qui nous a guidé dans le choix du terrain, est celui de son accessibilité et la disponibilité des acteurs concernés par l'étude. Il est en effet nécessaire que l'entreprise étudiée manifeste sa volonté d'accueillir le chercheur en son sein et de lui faciliter son travail en lui accordant un accès à suffisamment d'interlocuteurs issus, si possible, de catégories différentes pour recueillir le plus grand nombre de discours et de témoignages possibles.

L'ensemble de ces éléments nous a donné un avant goût sur la fertilité de ce terrain d'étude et sur l'éventuelle richesse des résultats auxquels on pourrait aboutir. Nous en avons alors discuté avec notre encadrant, comme nous avons pris l'habitude de le faire, et notre choix a eu de très bons échos auprès de lui. Conforté par l'encouragement de ce dernier, notre choix était désormais fait : nous avons jeté notre dévolu sur Ménara Préfa.

¹³ D'origine anglo-saxonne, le terme « holding » peut être considéré comme nom masculin ou féminin. On peut donc dire une holding ou une holding

Reprenons de manière brève nos motivations dans le choix de l'entreprise Ménara Prefa :

- Sa forme : S.A.R.L
- Sa nature : c'est une entreprise familiale
- Son organisation : moderne, structurée et informatisée
- Sa position concurrentielle : leader sur son marché
- Son secteur d'activité : la fabrication d'éléments préfabriqués en béton, de planchers précontraints et de béton prêt à l'emploi, un secteur en pleine expansion.
- Son histoire : appartenance à un groupe ayant derrière lui plus de 30 ans d'expérience
- Sa culture : tolérante et accueillante à l'égard des chercheurs.

Le critère le plus important et qui nous a permis de prendre la décision décisive est que MP a mis en place un SI : ERP ADONIX à partir de 2006 et qui est renommé actuellement : ERP SAGE X3. Ce profil semble répondre, à bien des égards, à la description de l'entreprise adéquate à notre travail de recherche. C'est au cours de la phase d'observation sur le terrain que nous avons découvert la réalité des faits et ce en négociant notre sujet avec les acteurs. L'observation sur le terrain est très nécessaire. Elle doit être menée de façon organisée et selon une méthode appropriée. Vu la complexité de l'objet étudié, nous avons préféré comme stratégie d'accès au réel une méthode qualitative, matérialisée par l'élaboration d'un guide d'entretien (voir annexe).

3.3. Observer comment ?

Nous allons d'abord justifier notre recours à l'étude de cas, puis nous présenterons le type de recherche choisi et les modalités de recueil des données.

3.3.1. Pourquoi l'étude de cas ?

Comme le stipule Nicole Giroux¹⁴ : « l'étudiant-chercheur au doctorat ou le jeune chercheur en sciences de gestion s'interroge parfois sur la pertinence de choisir l'étude de cas comme stratégie de recherche. Il a souvent entendu dire que ce n'est pas une approche valorisée dans le milieu académique, qu'elle produit au mieux une belle histoire et au pire une anecdote relevant davantage du journalisme que d'une véritable démarche scientifique... ». Si la méthode d'étude de cas a si mauvaise réputation, c'est peut être parce qu'elle prend plusieurs formes que l'on confond entre elles. L'étude de cas est alors desservie par une de ses plus grandes qualités : sa polyvalence qui favorise une grande diversité d'application (Hlady-Rispal, 2000). Comme son nom l'indique, la méthode des cas vise l'étude en profondeur d'un ou de plusieurs cas qui exemplifient un phénomène que l'on veut étudier.

Le chercheur veut alors observer l'unicité du phénomène et en préserver les particularités (Stake, 1998). Il s'agit alors de documenter un « morceau de réalité » dans une approche « idiographique » (Tsoukas, 1989). Ainsi l'étude de cas a des définitions et des conceptions terminologiques variées (Le Goff, 2002), l'étude de cas en sciences de gestion (qu'elle soit didactique, énigmatique, typique ou clinique) est une méthode de recherche passionnante pour

14 Conduire un projet de recherche : une perspective qualitative, chapitre 2, p43

comprendre et expliquer des phénomènes complexes. Ajoutons à cela, comme le souligne La Ville (2000, p.74) : « dans le management stratégique, les études de cas sont largement utilisées pour appréhender des phénomènes réputés complexes, c'est-à-dire des phénomènes qui englobent une multiplicité d'intervenants, qui intègrent différents niveaux d'actions enchâssées dans des dynamiques à la fois organisationnelles et environnementales, et dont les évolutions réellement significatives ne sont parfois décelables qu'à travers une approche longitudinale sur une longue période temporelle ». Pour sa part, Wacheux (1996, p.89) définit l'étude de cas « comme une analyse spatiale et temporelle d'un phénomène complexe par les conditions, les événements, les acteurs et les implications ». La définition la plus fréquemment utilisée est cependant celle proposée par Yin (1994, p.13) : « une étude de cas est une recherche empirique qui examine un phénomène contemporain au sein de son contexte réel lorsque les frontières entre phénomène et contexte ne sont pas évidentes et pour laquelle de multiples sources de données sont utilisées ». Cette méthode de recherche se distingue traditionnellement de l'enquête, de l'expérimentation, ou encore de l'étude historique. En effet, selon Yin (1994), l'enquête ou l'analyse documentaire s'intéresse aux questions de type « qui, quoi, où, combien » tandis que l'étude de cas est davantage axée sur une analyse en profondeur du « comment » et du « pourquoi ». Si l'expérimentation s'intéresse à ces mêmes dernières questions, celle-ci cherche à dissocier le phénomène de son contexte. Par ses questions de recherche et son intérêt pour le contexte, l'étude historique est finalement proche de l'étude de cas, à la différence que l'une s'intéresse principalement à des faits passés et que l'autre se focalise essentiellement sur des événements contemporains.

Plus globalement, l'étude de cas en gestion peut être une stratégie de recherche partielle, notamment dans le cadre de phase exploratoire, mais également une stratégie de recherche à part entière. Instrumentale ou intrinsèque (Stake, 1994), l'étude de cas peut être utilisée pour fournir une description, mais également tester ou générer une théorie (Eisenhardt, 1989). Concernant la sélection des cas étudiés, ces derniers peuvent être uniques ou multiples (Hlady-Rispal, 2002), et avoir différents statuts : illustratif (valeur démonstrative), typique (cas général), test (des théories) ou enfin inédit ou exemplaire (rare ou innovant) (David, 2004). Charreaux (1997) confirme : « La difficulté à pénétrer dans l'entreprise familiale... limite le nombre d'objets étudiés ». Dans le même ordre d'idées, d'après Wacheux (1996), lorsqu'il s'agit « d'explorer des pratiques nouvelles, ou de discuter un questionnement original, un ou quelques cas suffisent pour entrer dans une logique de découverte ». L'étude de cas va donc comme un gant à notre démarche et nos objectifs de recherche. Afin de comprendre et d'expliquer un phénomène complexe, l'étude de cas se base sur l'utilisation et la combinaison de différentes techniques de collecte des données : l'observation (participante ou non), l'analyse de documents et l'entretien.

Les limites des études de cas sont maintenant bien connues :

- Critiques sur la rigueur scientifique et donc de fiabilité/validité des résultats ;
- Difficultés à généraliser les conclusions tirées d'un cas particulier ;
- Analyses souvent lourdes et complexes qui peuvent être en décalage avec des attentes opérationnelles ou académiques.

Quoiqu'il en soit, même s'il a ses détracteurs, l'étude de cas reste une pratique de recherche qui garde ses atouts. « Les études de cas constituent une voie privilégiée d'investigation

en ce qu'elles autorisent des analyses fines en terme de processus et qu'elles permettent d'aboutir à des modèles théoriques à la fois plus intégrateurs et dont la portée réelle peut être mieux cernée» (La Ville, 2000, p.74).

C'est justement pour ces qualités que l'étude de cas nous semble tout à fait adéquate avec nos intentions de recherche : étudier la place qu'occupe le SI dans le contrôle gestion au sein d'une entreprise familiale en croissance. Nous sommes bel et bien dans une démarche de découverte puisque notre travail de recherche s'inscrit dans la nouveauté et est à notre connaissance le premier à réunir la triade « SI : ERP SAGE X 3, Contrôle de gestion, et entreprise familiale ».

3.3.2. Quel type de recherche ?

Au début de toute recherche, le chercheur se trouve dans une situation vacillante. Une situation qui se traduit par deux questions: va-t-il trouver dans la littérature spécialisée la théorie qui va le guider pour aborder son thème? Ou devra-t-il faire de l'exploration sur le terrain? Le choix doit être cohérent avec la question de recherche qui ne peut être traitée avec n'importe quelle approche. La réflexion épistémologique s'impose à tout chercheur soucieux d'effectuer une recherche sérieuse car elle permet d'asseoir la validité et la légitimité d'une recherche. La réflexion épistémologique est donc consubstantielle à toute recherche qui s'opère (Martinet, 1990).

Ainsi Thietart (1999) invite tout chercheur à interroger sa démarche de recherche à travers quelques questions dont nous citons:

- Quelle est la nature de la connaissance produite ?
- Comment la connaissance scientifique est – elle engendrée? Autrement dit Quel est le chemin de la connaissance emprunté ?

3.3.2.1. Nature de la connaissance produite

Il est tout d'abord clair que notre travail de recherche ne s'inscrit pas dans le cadre d'une hypothèse ontologique de la réalité. Du fait que cette dernière considère que la connaissance produite par la science est une connaissance sur la réalité : indépendamment des observateurs qui la décrivent. La place qu'occupe l'ERP dans le contrôle de gestion n'est pas pour nous une réalité soumise à des lois immuables et quasi invariable, ce n'est pas un univers « câblé »¹⁵.

Loin de construire une réalité objective et contextuelle, nous croyons en une réalité qui ne peut être indépendante de l'esprit et de la conscience de celui qui l'observe et l'expérimente. On peut alors parler d'hypothèse phénoménologique¹⁶ à savoir que cette dernière avance que les interactions entre l'objet et le sujet sont à la base des connaissances.

¹⁵ « Méthodes de recherche en management », Raymond-Alain Thietart, p18

¹⁶ L'hypothèse phénoménologique repose sur l'idée qu'un phénomène est le mode d'apparition interne des choses de la conscience (De Bruyne et al, 1974).

Chercher à connaître la réalité objectivement est une utopie. On ne peut que la représenter.

3.3.2.2. Chemin de la connaissance emprunté

Dans le paradigme rival, interprétativisme le statut de la réalité est plus précaire. Selon ce paradigme, il est impossible d'avoir une connaissance objective de la réalité. Toute connaissance est une connaissance sensible. Tout individu quelque soit son statut, savant ou ordinaire, se trouve interprétant et ses interprétations lui sont propres, car elles sont le résultat des expériences cumulables et personnelles du monde. Dans le cadre de notre recherche, il ne s'agit pas d'expliquer la réalité ou de la construire mais simplement de la comprendre, de comprendre le sens que les acteurs lui donnent. Comprendre la place qu'occupe l'ERP dans le contrôle de gestion au sein de l'entreprise familiale revient à en cerner sa réalité à travers les interprétations qu'en font les individus au sein de l'organisation.

De ce fait, l'objectif du chercheur dans ce positionnement épistémologique, tend à développer une compréhension (Verstehen) susceptible d'appréhender le sens ordinaire que les acteurs attribuent à la réalité. Notre démarche prendra alors en compte les intentions, les penchants, les motivations, les attentes, les raisons, les croyances des acteurs, qui portent moins sur les faits que sur les pratiques (Pourtois et Desmet, 1988) afin de participer à la création de la réalité. A cet égard le chercheur doit alors être capable de se mettre dans la peau des autres (empathie) à travers une totale immersion de sa part via des observations participantes. Comprendre, donner des interprétations, implique nécessairement de retrouver les significations locales que les acteurs en donnent, c'est-à-dire des significations situées (dans l'espace) et datées (dans le temps). Répondre à ces deux questions, nous permet de nous situer épistémologiquement

Il est clair que nous sommes dans l'interprétativisme beaucoup plus qu'autre chose.

Quant à notre choix du processus de construction des connaissances, l'exploration répond parfaitement à nos orientations de recherche. Explorer en management consiste à découvrir ou approfondir une structure ou un fonctionnement pour servir deux grands objectifs : la recherche de l'explication et la recherche d'une compréhension: nous voulons effectivement découvrir et explorer le phénomène de l'ERP SAGE X3 mis en place afin de voir la place qu'il occupe dans le contrôle de gestion au sein de l'entreprise familiale pour pouvoir le comprendre. De notre affiliation épistémologique et notre choix du processus de construction des connaissances découle le mode de raisonnement sur lequel sera bâtie notre recherche : l'abduction. Nous aurions pu opter pour l'induction mais cette dernière confère à la découverte une constance a priori (loi) tandis que l'abduction lui confère un statut compréhensif qui, pour tendre vers la règle ou la loi, nécessite d'être testé ensuite¹⁷, chose cohérente avec nos intentions. C'est au cours de la phase d'observation sur le terrain que nous avons découvert la réalité des faits et ce en négociant notre sujet avec les acteurs. L'observation sur le terrain est très nécessaire. Elle doit être menée de façon organisée et selon une méthode appropriée. Vu la complexité de l'objet étudié, nous avons préféré comme stratégie d'accès au réel une méthode qualitative, matérialisée par l'élaboration d'un guide d'entretien. Et généralement le choix d'une méthode qualitative se signifie par un questionnement

¹⁷ Méthodes de recherche en management, Raymond-Alain Thietart, p61

large et la nécessité de le préciser par une présence sur le terrain; une démarche explicative des faits significatifs dans le cadre des situations de gestion concrète; une méthode construite pour un objet spécifique en utilisant des procédures d'autocontrôle strict et une attitude du chercheur à son objet"¹⁸.

En somme, nous avons adopté une démarche de recherche exploratoire basée sur une approche qualitative car comme le soulignent (Evard et al.), les études exploratoires nécessitent des méthodes qualitatives. L'étude portera sur une PME familiale, au sens d'Olivier TORRES. Nous envisageons de mener des entretiens individuels semi directifs en utilisant un guide structuré pour aborder une série de thématiques préalablement définies complétées par l'exploitation des documents internes de l'entreprise étudiée.

3.3.2.3. Documentations, méthodes et sources d'informations utilisées

Le recueil des données est une tâche difficile à accomplir par ce qu'elle demande beaucoup d'effort et de temps. Nous avons procédé à la consultation de quelques documents internes mais l'essentiel de notre recueil d'information s'est fait à travers les entretiens qu'on a mené.

- **L'entretien**

Blanchet définit l'entretien de recherche comme "entretien entre deux personnes, un interviewer et un interviewé, conduit et enregistré par l'interviewer. Ce dernier ayant pour objectif de favoriser la production d'un discours linéaire de l'interviewé sur un thème défini dans le cadre d'une recherche"¹⁹. Cette définition souligne les trois dimensions de l'entretien de recherche : c'est un bon moyen de communication, c'est une pratique en situation, c'est un travail qui est une fois préparé, doit être suivi.

A. L'entretien, moyen de communication

L'entretien est une relation d'échange dans laquelle les deux intervenants acquièrent un rôle et un statut. En se mettant face à face, l'interviewer fait office de révélateur. Qui dit office de révélateur, dit communication non verbale. Par exemple, un visage crispé signifie la colère et la nervosité de l'interviewer, le silence marque son hésitation ou renvoie à des moments de réflexion.

B. L'entretien, pratique en situation

L'entretien de recherche est destiné à plusieurs personnes. Parfois, il est illogique de demander aux personnes interrogées certaines informations car ces personnes sont soumises à des règles et se livrent à des jeux sociaux. Pour éviter les problèmes, l'entretien doit être basé sur des principes à savoir : la confiance, la transparence et le respect des règles.

¹⁸ F. Wacheux ; « Méthode qualitatives et recherche en gestion » ; édition Economica ; 1996 ; page88.

¹⁹ J. Igalens ; « Méthode de recherche en gestion des ressources humaines » ; édition Economica ; 1998 ; page75.

➤ **La confiance**

La communication est possible s'il existe une confiance réciproque. Lorsque le chercheur fait confiance au répondant, il ne cherche pas à vérifier la vérité des informations. De même, lorsque le répondant fait confiance au chercheur, il constitue sérieusement avec lui l'entretien.

➤ **La transparence**

Pour qu'il y ait une transparence, le chercheur doit se présenter à l'interviewé, expliquer les objectifs de sa recherche et la nature des traitements qui seront effectués à partir des données collectées. La transparence est très importante afin qu'une relation de confiance s'établisse.

➤ **Les règles déontologiques**

Le chercheur doit respecter deux règles: la règle de l'anonymat et la règle de confidentialité.

- **La règle de l'anonymat :** La personne interrogée est soumise à un supérieur, le chercheur doit garder l'anonymat pour ne pas porter un préjudice à cette personne. Dans ce cas, l'anonymat constitue la garantie du contenu de l'entretien.
- **La règle de confidentialité :** Etant donné la confidentialité de certaines informations au sein de l'organisation, le chercheur doit éviter les questions qui peuvent mettre en cause les personnes interrogées.

C. La préparation de l'entretien

La préparation de l'entretien repose sur le guide d'entretien et l'aménagement de la situation d'entretien.

➤ **Le guide d'entretien**

Le guide d'entretien n'est pas un questionnaire mais un ensemble de thèmes préparés par le chercheur et sur lesquels il apparaît nécessaire de faire exprimer la personne interviewée²⁰. Pour répondre aux questions que nous avons posées au sujet de notre recherche, nous avons élaboré un guide d'entretien divisé en quatre parties :

- La première partie concerne le contexte de contrôle de gestion, afin de déterminer sa place, son rôle et son impact sur les décisions prises au sein de l'entreprise MP ;
- La deuxième partie concerne l'impact du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise en déterminant les différents indicateurs qui permettent à l'entreprise de mesurer sa performance ;

²⁰ J. Igalens ; « Méthode de recherche en gestion des ressources humaines » ; édition Economica ; 1998 ; page79.

- La troisième partie concerne le contexte de l'implantation de l'ERP et le positionnement du contrôle de gestion au sein de l'entreprise, sa place et son importance ;
- La quatrième partie concerne les modalités du changement du contrôle de gestion liées à l'implantation de l'ERP ;

➤ **L'aménagement de la situation d'entretien**

Nous avons donc préalablement préparé un seul guide d'entretien (Voir l'annexe). Il est adressé aux directeurs de l'entreprise, il a été élaboré de manière à être adaptable à notre interlocuteur et de nous permettre de faire une analyse fonctionnelle des résultats obtenus. Le même guide d'entretien a été destiné à des postes plus stratégiques à savoir le directeur développement, le directeur général du fait que le directeur de développement a été le premier pilote du SI, et actuellement c'est le vice président ABDOUMOUTALIB qui est le pilote de l'ERP SAGE X3 mis en place. Ces entretiens vont nous permettre d'approcher le phénomène de l'ERP, contrôle de gestion au sein de l'entreprise familiale afin de voir leurs impacts sur l'organisation et la performance de l'entreprise en déterminant les différents indicateurs qui permettent de mesurer la performance de l'entreprise. Sachant qu'on a déjà abordé brièvement ceci dans la partie conceptuelle et que nous l'aborderons de manière plus approfondie dans ce qui suit.

Une fois le guide d'entretien élaboré et validé (Annexe) par notre encadrant, nous avons entamé en juin 2010, nos interviews, qui étaient au total au nombre de onze avec :

- Le Pilote de l'ERP
- Le Directeur Général, et le Directeur Développement
- Le Directeur de Management et de qualité, le Directeur Ressource humaine, le Directeur financier, le Directeur production et le Directeur commercial & marketing
- Le Responsable du SI, le responsable contrôle de gestion, et le responsable d'approvisionnement

D. Le suivi d'entretien

Les entretiens que nous avons menés auprès des directeurs et responsables ont été établis sur une période d'un mois, pour collecter les informations dont nous avons besoins. Sachant que dans la plupart de nos entretiens, nous avons eu l'autorisation d'enregistrer nos interviews, qui une fois transcrites ont été pour nous la source de nos analyses. Quant à notre analyse, nous nous sommes principalement appuyés sur la technique qui met en avant les « verbatim ».

• **Les documents**

Les documents constituent une source d'information efficace. Ils nous ont permis de compléter les informations collectées par le biais d'entretien et d'observation. Cette étude de cas a donné lieu à des recherches documentaires durant toutes les phases de cette étude. A travers la consultation

de cette documentation, nous avons cherché à acquérir un socle de connaissances minimales sur l'organisation du Ménara Préfa, sur ses activités, les valeurs affichées, les projets en cours et son langage propre.

Rappelons en définitif que notre recherche est partie de la motivation d'étudier la place qu'occupe le SI en particulier l'ERP dans le contrôle de gestion au sein d'une PME familiale, ainsi l'analyse des résultats de l'étude empirique nous aidera à voir plus clairement le fonctionnement des relations ERP et CG et à mieux comprendre les changements apportés par la mise en place d'un nouveau système d'information ADONIX ou ERP SAGE X3.

■ **Section II :** L'ERP et le système de contrôle de gestion au sein de Ménara Préfa

○ **Paragraphe -1 :** Le système d'information SAGE X3

1.1.Qu'est ce qu'un ERP ?

L'acronyme ERP signifie "Enterprise Ressources Planning" traduit en français par Progiciel de Gestion Intégré ou PGI. ERP est le terme le plus couramment utilisé. Emanant d'un concepteur unique, un ERP est un progiciel qui permet de gérer l'ensemble des processus d'une entreprise intégrant l'ensemble de ses fonctions comme la gestion des ressources humaines, la gestion financière et comptable, l'aide à la décision, la vente, la distribution, l'approvisionnement, la production ou encore le e-commerce. Le principe fondateur d'un ERP est de construire des applications informatiques correspondant aux diverses fonctions citées précédemment de manière modulaire sachant que ces modules sont indépendants entre eux, tout en partageant une base de données unique et commune au sens logique. L'autre principe qui caractérise un ERP est l'usage de ce qu'on appelle un moteur de workflow et qui permet, lorsqu'une donnée est enregistrée dans le SI, de la propager dans les modules qui en ont l'utilité, selon une programmation prédéfinie. L'ERP a pour but de coordonner l'ensemble des activités d'une entreprise autour d'un même système d'information par l'utilisation de modules intégrés : Pour les activités dites « verticales », on trouve la production, la chaîne d'approvisionnement et la vente, Et pour les activités dites « horizontales » : on constate la comptabilité, la finance, le marketing, les forces de vente, la gestion des ressources humaines et la paie.

L'entreprise est donc dépendante de l'efficacité des solutions informatiques. Le besoin d'un conseiller digne de confiance capable de planifier, d'élaborer et d'optimiser ses solutions au meilleur coût afin qu'elles apportent des avantages quantifiables. L'ERP SAGE X3 (Enterprise Ressources Planning) est un progiciel de gestion capable de couvrir l'ensemble des activités de l'entreprise, à travers un système informatique unique et cohérent. Il organise l'ensemble des processus et des flux d'information internes, mais aussi les échanges avec les clients, les fournisseurs et tous les partenaires de l'entreprise. L'ERP SAGE X3 a plusieurs fonctionnalités, il intègre en standard toutes les fonctions de l'entreprise (gestion financière, gestion commerciale, CRM, gestion industrielle), ce qui garantit une gestion cohérente des données et un contrôle global de l'activité. Il optimise la circulation des informations au sein de l'entreprise et vers l'extérieur, avec les clients et partenaires: les données sont accessibles en permanence et en tout lieu, les décisions sont plus sûres et plus rapides, l'entreprise est plus réactive. SAGE X3 propose donc des services de tout premier ordre en matière de conseil, de mise en œuvre et d'optimisation,

visant à minimiser les risques et à optimiser le retour sur investissement. Il permet d'exploiter tout le potentiel des solutions en terme de planification, d'élaboration et d'optimisation afin de pérenniser la réussite et de faire bénéficier d'une riche et vaste palette de services garantissant des solutions répondant aux besoins les plus cruciaux. SAGE X3 est un ERP rapide à mettre en œuvre, simple d'utilisation, et son architecture web permet de réduire l'infrastructure informatique au minimum. Ce système de gestion administrative et de contrôle commun n'est pas implanté à 100% dans l'entreprise Ménara Préfa. Du fait qu'il a été mis en place à partir de 2005 et il est devenu opérationnel après un an et demi sachant qu'il y en a certains modules qui ne sont pas opérationnels à savoir le module de contrôle de gestion, GPAO²¹, la comptabilité générale et analytique et aussi le module du budget.

1.2. Les caractéristiques du SAGE X3 :

L'ERP a pour but de coordonner l'ensemble des activités d'une entreprise autour d'un même système d'information par l'utilisation de modules intégrés :

- Pour les activités dites « verticales » :
 - la production,
 - la chaîne d'approvisionnement
 - la vente
- Et pour les activités dites « horizontales » :
 - La comptabilité, la finance,
 - Le marketing,
 - Les forces de vente,
 - La gestion des ressources humaines, la paie.

1.3. SAGE X3 ne rapproche pas les systèmes répartis entre les succursales de MP :

SAGE X3 au sein de MENARA PREFA ne rapproche pas les systèmes répartis entre les trois dossiers à savoir BENI-MELLAL, EL KELÂA et MARRAKECH. Ménara Préfa a mis en place l'ERP dans chaque dossier avec des nouveaux fichiers d'où il n'y a aucune centralisation des données entre les trois. Entre ces systèmes répartis, les services de SAGE X3 n'assurent donc aucune communication déclenchée par événement des informations opérationnelles (L'entreprise MP ne dispose d'aucune actualisation des données communes pour permettre la transmission régulière au siège des résultats des filiales ou encore l'échange de données de planification et des informations sur les stocks entre les usines décentralisées et les services centraux). Il y a une certaine autonomie totale dans le fonctionnement entre le siège de MP et ses succursales. Cette non-intégration sans frontière des processus et des informations n'est pas assurée à cause de l'absence d'un réseau global. Ménara Préfa est entrain de préparer un projet de centralisation des trois dossiers à travers un réseau global pour permettre la transmission régulière au siège des résultats des filiales avec une bonne communication ou encore les échanges de données.

²¹ Gestion de production assistée par ordinateur

1.4. Les différents modules de l'ERP SAGE X3

C'est un système comportant plusieurs modules adaptés à chaque service. Il doit permettre d'accroître la réactivité du groupe, l'harmonisation des procédures de gestion, l'amélioration des systèmes d'informations et la facilité des rapports et des comptes-rendus.

Les différents modules qui constituent SAGE X3 au sein de MENARA PREFA sont: Comptabilité financière ; Gestion de trésorerie ; Contrôle de gestion ; Gestion des investissements ; Contrôle d'entreprise ; Logistique ; Achat et gestion du stock ; Gestion de la maintenance ; Gestion des projets ; Management de la qualité ; Gestion de la production ; Gestion des ventes ; Planification et gestion des ressources humaines et le module Paie et administration du personnel.

1.5. Avantages de l'ERP SAGE X3

Parmi ses avantages on trouve :

- **La transparence** : l'information est le système, on peut la consulter en fonction de son niveau d'autorisation.
- **L'unicité des informations** : une information ne peut être entrée qu'une seule fois et elle est vite propagée vers les autres utilisateurs.
- **La possibilité de suivre le parcours de l'information** pour savoir qui a fait, quoi et quand.
- **La fiabilité** : il élimine les risques d'erreurs intermédiaires.
- **L'identification des responsables** : chacun nominativement est autorisé à faire telle ou telle transaction, ce qui va permettre de gagner plus de temps pour faire autre chose.
- **Le mot de passe** est un code sous forme de chiffres et il est établi en fonction des postes afin de ne pas permettre à tout le monde l'accès à des informations privées au sein de MP.

- **Paragraphe-2:** Le système de contrôle de gestion de Ménara Préfa

Aujourd'hui, le système de contrôle de gestion a été attaché à MP où il a été remonté au niveau de la Holding. MP a fait quelque chose de particulier et qui ne se fait pas beaucoup, c'est qu'elle a rattaché le contrôle de gestion à la direction financière, la nouveauté c'est qu'il se rattache directement à la direction générale pour avoir un rôle stratégique au sein de l'organisation. Cette chose a été faite dans une perspective de consolider déjà le système financier car il y avait un DAF au niveau de l'entreprise mais qui n'a pas été à la hauteur de sa mission et ceci a fait perdu deux ans du contrôle pour Ménara Préfa. A ce titre, l'entreprise MP a préféré donc engager un directeur financier du groupe avec plus d'expérience et plus de savoir pour

diriger une direction financière au niveau des filiales, en même temps elle est entrain de mettre un DAF dans MP mais qui sera bien sûr chapoter par celui du groupe. Le contrôleur de gestion a pour mission aujourd'hui de mettre en place la base du CG qui n'est pas encore mise en place à cause du système d'information qui répond uniquement à 70% ou à 60% des besoins commerciaux, de vente mais qui ne répond pas suffisamment à toute la partie reporting.

Dans le premier chapitre de la partie empirique de notre recherche, on a mis le point au début sur le contexte de l'étude en présentant un état de lieu du secteur d'activité BTP ainsi que le positionnement du groupe MP par rapport à ce secteur. Puis, on a présenté l'entreprise MP avec la méthodologie adoptée pour aborder notre champ d'investigation. Par la suite, on s'est intéressé à la description du SAGE X3, de son architecture actuelle de ses modules et de ses avantages au sein de MENARA PREFA.

❖ **Chapitre 2** : Evaluation de l'impact de l'ERP SAGE X3 sur le contrôle de gestion au sein de Ménara Préfa

Nous procédons à l'analyse des résultats des perceptions divergentes selon les acteurs en présence en deux temps : tout d'abord une analyse fonctionnelle qui se base principalement sur la perception de la réussite de la mise en place du SAGE X3, ensuite, l'autre se base essentiellement sur la perception de l'échec de l'implantation de l'ERP. Nous avons pu obtenir onze entretiens : sept auprès des directeurs, trois responsables et un pilote du projet l'ERP SAGE X3. Nous soulignons que nous allons analyser uniquement neuf entretiens car nous n'avons pas pris en considération les entretiens que nous avons effectués avec le directeur de production et le responsable d'approvisionnement. Le premier a refusé de répondre à la plupart de nos questions tandis que le second est un analphabète et il a trouvé des difficultés pour comprendre nos questions même si nous les avons traduites en arabe.

D'autre part, nous allons étudier de près les réponses de chacune des personnes interviewées selon la structure du guide d'entretien qu'on a claqué sur quatre étapes : Contrôle de gestion, contrôle de gestion-performance, l'implantation de l'ERP et modalités de changement organisationnel liées à l'implantation de l'ERP SAGE X3, selon deux perceptions différentes. La première perception est liée à la réussite de la mise en place de sage x3 tandis que la seconde est une perception d'échec de l'implantation de l'ERP SAGE X3. Par ailleurs, nous allons procéder à l'analyse des résultats de chaque perception en essayant de démontrer les points de convergence et divergence entre les deux.

▪ **Section I** : Des perceptions divergentes selon les acteurs en présence

• **Paragraphe -1** : Perception de la réussite de la mise en place du SAGE X3

1.1.Directeur adjoint financier

○ **Contrôle de gestion**

Anthony (1965) souligne que le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente, dans le but d'atteindre les objectifs de l'entreprise. Ces contrôles se caractérisent par une dominante financière et sont principalement basés sur des outils tels que les budgets ou les outils de mesures de la performance financière (Ittner et Larcher, 1995). Dans leur forme non traditionnelle, les

contrôles intègrent la dimension non financière, ont une orientation de plus long terme et doivent permettre tant à l'entreprise qu'aux individus de s'adapter à leur environnement sur le long terme. De nouveaux outils et méthodes ont donc vu le jour tel que la Balanced Scorecard ou l'Activity Based Costing (ABC) pour répondre à ces besoins. S'il est clair que la nature de ces systèmes est différente, plusieurs auteurs (Arnaud et al. 2001) soulignent également leur complémentarité.

Selon le directeur adjoint financier, le contrôle de gestion permet tout simplement d'expliquer les décisions, les stratégies, les actions prises par l'entreprise MENARA PREFA afin de pouvoir agir en connaissance de cause. Il nous argumente par un exemple : *« Moi j'ai comparé toujours le contrôle de gestion à la lumière. On met de la lumière là où on agit, c'est ça le contrôle de gestion en ce qui concerne les entreprises. Donc vous agissez, vous continuez à manager, à travailler, à fonctionner mais bien sûr toujours en connaissance de cause »*. Il a aussi confirmé que cette fonction existe depuis l'ouverture ou bien le démarrage de la société MP en 2002 et elle a évolué dans le temps. Le DAF nous a souligné également que : *« La fonction de contrôle de gestion avec laquelle nous avons démarré, n'est pas la fonction que nous avons aujourd'hui, ce n'est pas la même fonction qu'on aura demain donc nous allons encore essayer de pousser et d'évoluer »*. On voit alors clairement à travers les propos du DAF de l'entreprise MENARA PREFA que le contrôle de gestion a été mis en place au moment où l'entreprise avait besoin d'avoir une vision sur tout ce qui se passe dans son activité afin de pouvoir la contrôler. Donc, l'entreprise a adopté le modèle traditionnel du fait qu'il lui permet de s'assurer que les ressources sont obtenues d'une manière efficace et efficiente surtout avec cette croissance importante que l'entreprise MP a connue ces dernières années. Ajoutons à cela, le DAF a déterminé les missions du contrôleur de gestion au sein de l'entreprise qui sont : contrôle budgétaire, contrôle de préservation du patrimoine et tout ce qui va avec. Ainsi le DAF a souligné que le CG a pour mission d'assurer les procédures qui sont mises en application, ou bien qui existent. Le DAF a souligné que : *« La fonction de contrôle de gestion est appelée à évoluer dans le futur proche »*. Le DAF a précisé ainsi que le SCG au sein de MP se caractérise par une certaine décentralisation. Comme nous l'avons vu dans la première partie concernant les caractéristiques d'un SCG on trouve que cette décentralisation permet aux personnels de disposer de plus d'autonomie ce qui implique souvent une certaine formalisation des contrôles. On peut dire alors que selon le DAF, le SCG est décentralisé puisqu'il délègue certaines responsabilités aux autres managers au sein de l'entreprise.

Le DAF explique qu'il est vrai que plus on décentralise le contrôle de gestion, plus les personnels de l'entreprise possèdent plus d'autonomie dans leurs prises de décisions à ce niveau là où chaque unité doit être autonome. C'est seulement de cette manière que l'entreprise MP pourrait continuer à exister et à évoluer. Ainsi, il a démontré que le profil de dirigeant a un impact sur cette décentralisation du SCG puisque cela dépend non seulement de l'esprit des salariés, mais aussi de leur mentalité. Le DAF explique par un exemple : *« L'état marocain a mis du temps avant de décentraliser, avant, toutes ses décisions que se soient régionales, nationales ou territoriales, étaient prises à RABAT. Aujourd'hui la région est prise en quelque sorte en charge par la région. On peut dire alors que c'est RABAT qui définit les grands axes, la grande stratégie, les macro-économiques du pays mais elle n'intervient pas toujours sur les détails, ça dépend »*. Les facteurs internes qui ont conduit Ménara Préfa à la mise en place du CG sont principalement son besoin interne de faire une bonne lecture de ce qui se passe à l'intérieur de l'entreprise surtout après une cadence de travail énorme. Le DAF nous explique que : *« Je*

compare toujours le CG avec la lumière, mettre de la lumière là où on fonctionne. Il ne faut pas qu'on continue à fonctionner par hasard et en méconnaissance des causes mais il faut qu'à chaque fois qu'on prend une décision, on pourrait la justifier parfois en terme de chiffre. Si on a opté pour cette stratégie, c'est uniquement pour développer ce produit là parce qu'il présente une meilleure marge que l'autre ou bien si on décide de doubler la capacité de production d'une unité par rapport à une autre et si on gagne sur un produit par rapport à un autre, il faut qu'on arrive à expliquer cela. Donc là où on prend les décisions où on est amené à faire du contrôle de gestion, et bien c'est la discipline qui nous permet de préparer ces décisions là. Le Contrôle de gestion est quelque chose qui vient avant, qui vous accompagne et qui vient même après, donc il est là, dans le passé, le présent et le futur : c'est une action continue». Le directeur adjoint financier n'a pas précisé d'autres facteurs ni internes ni externes. Mais il a démontré que la croissance importante connue par l'entreprise ces dernières années a une certaine influence sur le CG mis en place le fait que le CG évolue en parallèle avec l'activité de l'entreprise. Le DAF explique aussi : *« Si on décide par exemple demain de quitter un marché pour partir sur un autre, et bien il faut que cela soit justifié. Donc c'est toujours comme je vous l'ai dit et je ne vais jamais cesser de le répéter, le CG est la lumière. Tout simplement c'est leurs fonctions qui nous permettent de jeter toute la lumière sur tout ce qu'on fait».* On est alors face à une situation où plus la taille de l'entreprise s'accroît, plus les responsabilités s'alourdissent pour en définitif devenir ingérables, c'est-à-dire une cadence de travail élevée ce qui induit la nécessité de la mise en place d'un système de contrôle de gestion afin de permettre une sorte de passation de connaissances qui se fait des plus connaisseurs vers ceux qui le sont moins ; ainsi de pouvoir contrôler l'ensemble de l'activité de l'entreprise pour avoir à la fin le bon fonctionnement de l'entreprise MF. Ajoutons à cela que dans l'entreprise familiale en particulier, le travail ne s'arrête pas à la fin des heures légales de travail ; toute personne peut être contactée à n'importe quel moment si problème il y a. Cette situation explique aussi la nécessité de la mise en place d'un SCG afin d'éviter l'informel. Concernant le profil du contrôleur de gestion avant l'ERP SAGE X3, l'entreprise MF ne disposait pas d'un contrôleur de gestion. C'est Le Top management c'est-à-dire le président de l'entreprise ou ses deux fils qui font le contrôle de tout. A ce titre, on constate la forte centralisation du pouvoir ce qui a engendré beaucoup de dysfonctionnements au sein de l'entreprise. Après l'installation de l'ERP SAGE X3, le groupe a opté pour le recrutement d'un contrôleur de gestion diplômé de l'école HEM Montréal. Même si ce choix n'a pas été compris par les personnels de l'entreprise du fait qu'il a été recruté directement comme étant le seul responsable de contrôle de gestion au niveau de la Holding. C'est-à-dire le contrôleur de toutes les filiales du groupe pour une simple raison qu'il est le meilleur ami du fils du propriétaire. Ce recrutement a engendré beaucoup de conflits d'intérêt entre les personnels et le contrôleur de gestion car ils l'ont pris du côté personnel c'est-à-dire du favoritisme et une injustice de la part du propriétaire, ceci a engendré un manque de communication et de crédibilité. Le DAF souligne l'existence d'une relation étroite entre les fonctions du contrôle de gestion et le système d'information au sein de l'entreprise MP. Il explique : *« Sans système d'information, le contrôle de gestion perd son efficacité, donc comme si vous aveuglez quelqu'un, il va continuer à subsister, à évoluer mais non pas de la même manière. Le SI c'est le seul qui permet au CG de se déployer, d'avancer, d'évoluer, d'être efficace puis d'atteindre les objectifs qu'on lui fixe».* Il est donc clair que le système d'information est la plate forme de travail d'un contrôleur de gestion. Nous avons précédemment évoqué dans la partie conceptuelle que le contrôle de gestion se développe le plus souvent en période de difficultés et parfois dans l'urgence (la concurrence, les difficultés de rentabilité et les

nécessités de diversification et de recentrage stratégique) ce qui nécessite un besoin d'information c'est-à-dire un contrôle de gestion.

L'informatique est maintenant considérée comme matière première, échangeable, stockable et transformable dont on analyse le processus de fabrication. Pour le contrôle de gestion, comme pour l'informatique, l'information est un produit. Mais c'est l'arrivée des ordinateurs qui a développé l'idée que l'information est une matière première comme autre. C'est l'informatique qui a fait de l'art d'analyser les circuits d'information une science : elle a amené le concept de système d'information. On peut traiter l'information où l'on veut, mais son exploitation qui définit la structure réelle de la PME familiale en croissance et du style de direction car en passant de l'informatique lourde à l'informatique légère et décentralisée, on ne décentralise pas forcément le traitement de l'information. Tout dépend de la manière dont on distribue cette dernière. L'informatique rend aussi les interlocuteurs du contrôle de gestion plus exigeants et plus critiques à l'égard du contenu des informations. Une PME familiale qui ne cherche pas l'information surtout en externe est une entreprise qui renonce à posséder une liaison avec son environnement. Une PME familiale qui se prive de cette faculté donc elle survie dans le marché. Dans un monde où l'adaptation n'était pas nécessaire dans l'univers de croissance continue, économie de production ceci ne présenterait pas d'avantages majeurs²². Être informé implique une certaine adaptation afin de pouvoir agir. Le contrôle de gestion a pour rôle de manager l'information (aide à l'échange, la production, à la compréhension de l'information) utile à la prise de décision et doit résoudre les problèmes d'une logistique particulière : celle de l'information. C'est une fonction carrefour du management. Les responsables d'entreprises se plaignent souvent du peu d'information qui leur revient, du trop plein d'informations qu'ils doivent fournir, de la présentation de l'information en général. Les partenaires sociaux attaquent les informations qu'on leur communique.²³ La direction générale cherche des moyens externes aux circuits d'information établis et les contrôleurs de gestion laissent entendre qu'elle n'utilise qu'une faible part du potentiel informatif du contrôle de gestion. Les listings finissent au panier ou dans les tiroirs. Il peut aussi y avoir rétention de l'information si le contrôle de gestion est vécu comme un inquisiteur. On voit donc clairement qu'il y a une forte relation entre le SI et le CG du fait que ce dernier se base sur le SI afin de simplifier le travail au sein de l'entreprise MP et l'accentuer pour le rendre plus rapide et plus efficace, donc le SI permet au CG d'évoluer, d'être efficace afin d'atteindre les objectifs qu'on lui fixe le plutôt possible. Le DAF précise ainsi que cette relation étroite entre le SI et le CG a un impact important sur la performance de l'entreprise. Il souligne : *«C'est normal, étant donné que tout est lié comme j'ai dit tout à l'heure, pour pouvoir prendre les bonnes décisions managériales, on a besoin d'un SCG efficace. Pour que cette fonction du CG fonctionne bien, on doit disposer d'un bon système d'information»*. A ce sujet, on peut dire alors que si on a un bon système d'information, il va nous aider à traiter aux mieux et d'une façon optimale l'ensemble des informations, donc le contrôleur de gestion va bénéficier bien sûr de cette capacité d'analyse et de traitement de SAGE X3 de l'ensemble d'information. On pourra expliquer cette influence par un petit exemple : *« Si les informations issues du processus de contrôle de gestion ne sont pas fiables, ceci va influencer négativement le processus de contrôle de gestion. Par contre si toutes les informations sont fiables, dans ce cas on va avoir une influence positive sur la performance de l'entreprise»*.

²² BIOLLEY G, *Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise*, 2^{ème} édition 1996

²³ BIOLLEY G, *Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise*, 2^{ème} édition 1996

- **Contrôle de gestion – Performance**

Pour mesurer la performance de l'entreprise, le DAF détermine les différents instruments de mesure de performance en citant : *« Il y a le contrôle de gestion qui est un parmi les outils de mesure de performance de l'entreprise. Il y a aussi d'autres outils qui sont beaucoup plus qualitatifs que quantitatifs, mais tout ce qui relève du quantitatif, on peut le trouver au niveau du contrôle de gestion par exemple le contrôle budgétaire car le budget est en quelque sorte parmi les objectifs que l'entreprise a fixé et puis vous avez la réalité, donc ce que vous avez pu réaliser. Par la suite, on trouve les écarts qui vont justifier le niveau de performance, plus l'écart est grand, plus que le niveau de performance est élevé »*. Ajoutons à cela que l'évolution des budgets est nécessaire pour que les systèmes de mesure de la performance puissent assurer leurs fonctions fondamentales. Sachant que les entreprises utilisent toujours l'outil budgétaire tandis que les systèmes de mesure de la performance se développent en même temps dans l'entreprise. Selon le DAF, le budget est un instrument privilégié pour mesurer la performance sachant qu'il permet une certaine évolution d'autres systèmes de mesure de la performance comme le contrôle de gestion et d'autres indicateurs principaux pour la mesurer au sein de l'entreprise MP à savoir les tableaux de bord. A ce propos, on peut constater simplement que le budget est un instrument privilégié pour mesurer la performance du fait qu'il est un élément centralisateur de la formation, classique, compréhensible par les différentes directions surtout par rapport aux écarts. Ainsi le budget a quatre grands rôles principaux à savoir prévision et gestion des équilibres financiers, puis orientation des comportements, Déclinaison des objectifs stratégiques et coordination des actions. Le DAF a précisé que les informations issues du processus de contrôle de gestion ont un impact sur les décisions stratégiques prises par l'entreprise. Il explique que : *« C'est normal d'avoir cet impact du fait que le contrôle de gestion est beaucoup plus opérationnel et n'empêche qu'on pourra aussi toucher du stratégique bien sûr avec du contrôle de gestion. Si on veut éliminer une gamme de produits pour opter pour une autre, et de pousser la production par exemple d'autres produits, on va se baser sur le contrôle de gestion qui va nous donner une vision et une visibilité sur ce qu'on est entrain de faire. Voilà ce produit là est en recul, l'autre est en croissance, la marge de celui qui est en croissance est meilleure que celui qui est en recul. On va alors compléter cela par une étude de marché, collecter l'information sur le marché et puis on va se décider mais toujours l'outil principal c'est le contrôle de gestion. Pour une simple raison, parce que vous avez quelque chose de quantifiable, on ne vous raconte pas des histoires mais on pourra aller au-delà »*. A ce titre, on voit clairement que les informations issues du processus de contrôle de gestion ont certainement un impact sur les décisions stratégiques sachant qu'elles ne sont pas les seules mais elles s'intègrent dans la panoplie de consultation et de l'information utilisée. Dans le cas où les informations issues du processus de contrôle de gestion sont fiables, ceci va influencer positivement la performance de l'entreprise. Le DAF a souligné aussi que l'attitude à l'égard du contrôle de gestion n'a aucun impact sur la participation des managers au processus de CG. Il précise que : *« Je ne pense pas qu'on va avoir cet impact sauf si on est subjectif, alors là c'est autre chose »*.

- **L'implantation de l'ERP et les pratiques antérieurs du CG**

Les systèmes informatiques hétérogènes et quelque fois obsolètes, apparaissent de plus en plus limités face aux changements à venir. La stratégie du groupe MENARA PREFE dans le domaine des systèmes d'information vise une modernisation, en vue d'agir dans le sens de

l'amélioration du fonctionnement du groupe, et ce sur trois axes : efficacité opérationnelle, intégration fonctionnelle, standardisation. Nous avons demandé au DAF, s'il pouvait nous parler du choix de ce système d'information de gestion intégré et les raisons de son adoption. Sa réponse est la suivante : *« Adonix qui est renommé aujourd'hui SAGE X3 en l'occurrence, découle du fait que c'est un système très répandu, et qui a largement démontré son efficacité et fait l'unanimité chez la plupart des grands utilisateurs, dont plusieurs sont des concurrents du groupe. C'est pour cette raison que le groupe a opté pour un SI susceptible de les accompagner dans leur évolution ainsi de limiter le développement interne de l'entreprise »*. Le DAF explique : *« ADONIX est là depuis trois ans à présent, et il est renommé maintenant SAGE X3. Avant, je pense qu'ils ont évolué tout simplement dans un système de gestion de base de données. Ils étaient ambitieux, ils ont voulu développer un SI susceptible de les accompagner dans leur évolution, tout simplement ils ont opté pour ADONIX. L'ERP aujourd'hui est quelque chose qu'on pourra assimiler à un moyen de développement. Concernant le SI encadré par les autres modules, Sage X3 répond parfaitement aux exigences de notre entreprise »*. Le DAF a souligné qu'il y a un facteur majeur qui a conduit l'entreprise MF à la mise en place d'un ERP, c'est l'organisation tout simplement. Il argumente : *« vous voulez informatisez quelque chose donc qu'est ce que vous allez informatiser ? Si vous ne disposez ni d'organisation ni des procédures, si les gens ne savent pas où commencent leurs tâches et où elles finissent ? Tout cela, c'est l'organisation en quelque sorte. Si vous avez un bon moyen d'organisation qui reflète la réalité de l'entreprise, à partir de là, je pense que vous pouvez partir sur un ERP, le contraire serait un suicide »*. Il est possible que cela ne saute pas aux yeux à première vue mais nous sommes bel et bien face à une satisfaction des résultats de l'ERP SAGE X3 du fait qu'il répond parfaitement aux besoins de l'entreprise. Nous tenons à souligner le fait que SAGE X3 n'est pas seulement considéré par les dirigeants comme un simple projet informatique, mais qu'il est avant tout un projet d'organisation et de stratégie : il doit donner une meilleure efficacité dans chaque secteur (production, financier, administratif, et commercial). Il est une opportunité exceptionnelle d'améliorer la communication, la cohésion et d'établir une réelle coopération au sein du groupe. Le projet a nécessité des investissements importants, a mobilisé des ressources internes et externes en plus de la contribution de chacun, et une forte mobilisation des équipes ainsi qu'une volonté de changement. Le projet ADONIX a été piloté par le directeur commercial, puis par le directeur de développement, par la suite son pilote actuel est le vice-président M.ABDOUMOUTALIB qui est le mari de la fille du prioritaire. Ceci peut-être expliqué par la centralisation du pouvoir dont le caractère familial joue un rôle important. Nous avons demandé ensuite au DAF de nous préciser les missions d'un SI au sein de l'entreprise MF. Il nous a répondu comme suit : *« le SI est censé de nous donner d'abord une image claire de l'état de la société, puis de nous rendre disponible les informations saisies dans le même système avec une fiabilité, authenticité, intégralité et de présenter la sécurité. Il a aussi pour mission l'enregistrement et le traitement de l'information de l'ensemble des activités des ménages »*. Ajoutons à cela, le DAF a précisé une caractéristique du SI du fait qu'il est décentralisé. Il argumente son point de vue : *« Je peux dire qu'il est décentralisé, au niveau de décliner ces stratégies au niveau des différentes filiales »*. Cette décentralisation démontre qu'il a une forte autonomie au niveau des décisions qu'elles soient stratégiques ou autres. Ainsi il permet un partage important des informations. C'est seulement ainsi que l'entreprise MP pourrait continuer d'exister et d'évoluer. Certes, on peut dire que le profil de dirigeant joue un rôle important du fait qu'il opte pour une décentralisation, cela veut dire qu'il décide de déléguer le pouvoir à l'ensemble des personnels de l'entreprise en leur facilitant l'accès à l'information afin de leur

permettre de développer leurs visions et stratégies. Sans oublier de souligner que le profil de dirigeant a un impact sur cette décentralisation du SI et il est déterminant par tout. Le DAF argumente: « *C'est l'homme qui décide, qui développe les visions, les stratégies, plus on est ouvert, plus on va opter pour une décentralisation et plus on est borné, plus on va essayer de tout concentrer à son niveau personnel, donc là aussi c'est un choix je pense*». Nous avons scruté le profil d'un SI, **avant la mise en place** de l'ERP SAGE X3, l'entreprise MP dispose uniquement d'un seul responsable du SI. Il a développé le travail sur l'accès, cependant il a démissionné à la fin de l'année 2004. Le patron a désiré limiter le développement interne de l'entreprise, il cherche d'être avantageux en même temps par rapport à ces concurrents et à ce moment là où il a implanté l'ERP. **Après la mise en place de l'ERP SAGE X3**, le groupe a opté pour le recrutement d'un nouveau responsable de SI au niveau de la holding, diplômé d'une école supérieur en France, par ailleurs il a fait une formation d'un an et demi sur SAGE X3. Nous avons demandé au DAF, le degré d'implication de la direction générale dans la mise en place de l'ERP SAGE X3. Il a répondu qu'elle a été impliquée à 100% dans la mise en place de l'ERP SAGE X3. Le DAF nous explique : « *Sans l'appui de la DG et sans son soutien, à mon sens on ne pourra jamais avoir une réussite de l'implantation du SI. Par contre, si elle est impliquée, ce qui est d'ailleurs notre cas, on a réussi dans les meilleures conditions*». On a évoqué un autre point avec le DAF concernant l'influence de la croissance connue par MF sur SAGE X3. Il répond d'une manière claire: « *C'est normal d'avoir cette influence du fait qu'on évolue, cela veut dire qu'on est ambitieux, qu'on croit dans l'avenir, qu'on cherche à se développer et en même temps à nous faire accompagner par des outils susceptibles de nous aider dans ce développement, et bien sûr de soutenir notre croissance. C'est normal qu'on opte alors pour un ERP performant qui va soutenir cette croissance*». Nous n'avons pas pu avoir plus de détails de sa part mais l'idée à retenir c'est que dans cette entreprise familiale comme dans toute autre organisation, SAGE X3 permet d'acquérir, de traiter l'ensemble des informations même si la cadence de travail est élevée afin d'avoir à la fin des informations fiables et en temps réel pour mieux maîtriser l'activité de l'entreprise. Toujours dans le même ordre d'idée relative à l'implantation de l'ERP SAGE X3, nous avons demandé au DAF, l'impact de cet ERP mis en place sur les pratiques antérieures du CG au sein de l'entreprise. Sa réponse a été étonnante : « *Tout simplement, l'ERP a rendu le contrôle de gestion plus performant, maintenant on dispose de base de données soit en gain de temps, soit au niveau de stockage d'information, ou soit au niveau de traitement de l'information, on est plus performant et plus efficace. On pourra aussi accéder au niveau de traitement de l'information donc on pourra traiter par des approches verticales, horizontales, croiser les données, faire beaucoup de choses qui ont été auparavant difficiles à faire, cela nous permet de disposer de plus de temps pour qu'on puisse analyser les chiffres et non pas les traiter. C'est très important pour le contrôleur de gestion et pour moi-même. C'est le fait de donner ces chiffres là, de pouvoir les interpréter, aussi de développer les observations, agir sur le terrain au moment opportun et non pas de réagir trois mois après l'événement, prétextant que ce dernier nous a gaspillé le temps ce n'est pas la peine qu'on le reproduit sous une autre formule. Aujourd'hui, vous avez une information exacte ou bien approximative et cela est très important*». L'impact de SAGE X3 sur les pratiques antérieures de contrôle de gestion est donc un impact direct du fait qu'il a permis d'avoir un contrôle de gestion plus performant, de gagner aussi plus de temps au niveau de traitement et d'analyse de l'information, il a nécessité pour le contrôleur de gestion d'acquérir des compétences en SI dont il doit être capable de lire une structure de base de données relationnelles. L'idée principale de l'ERP a été l'intégration visant à obtenir un outil de gestion commun donc le

contrôleur utilise un SI alimenté par tous les autres modules issus des branches industrielles ou commerciales (Facturation, maintenance et comptable). SAGE X3 a permis d'avoir des informations fiables et en temps réel.

○ **Modalités de changement organisationnel liées à l'implantation de l'ERP SAGE X3**

Nous étions curieux de connaître l'impact des changements apportés par SAGE X3 au niveau de l'entreprise MENARA PREFA et voici ce que nous livre le DAF : « *Tout simplement c'est l'organisation du fait que cela nous a permis de disposer d'éléments déterminants pour la prise de décision. Aujourd'hui, elle est établie sur une base objective d'où on prend en considération le passé, le présent et puis on se projette dans l'avenir de la société en prenant une décision, en disposant des outils et des informations. On peut dire alors qu'il y a du flair c'est vrai mais il y a des choses aussi et des chiffres qui motivent un tel choix ou une telle décision sans oublier de souligner qu'il y avait un certain décloisonnement entre les fonctions et les services* ». Nous sommes donc face à un impact important qui se situe au niveau d'organisation notamment au niveau de la prise de décision. L'ERP SAGE X3 a permis d'acquérir, stocker, traiter et gérer l'ensemble des informations puisqu'on prend toujours en considération le passé, le présent et le futur au sein de l'organisation. La mise en place d'un ERP SAGE X3 a été le bon choix du fait qu'il y avait des chiffres réalisés importants qui motivent ces choix. En parlant de décloisonnement des fonctions et services, nous avons profité de la discussion auprès du DAF pour savoir de quelle façon ce décloisonnement a été fait et nous avons eu des éléments explicatifs dans sa réponse : « *A présent, il y a des éléments d'information qui sont disponibles pour tout le monde c'est comme s'il s'agit de tronc-commun et tout le monde parle le même langage. Par exemple, avant vous demandez à trois personnes la même information, donc vous avez trois sources d'informations différentes. Aujourd'hui, vous avez une seule information, c'est celle du système et cela est important. On connaît aussi le processus de traitement de cette information c'est-à-dire comment cette information a été obtenue, donc c'est ce qui nous permet de nous rassurer sur la qualité de l'information obtenue. Alors c'est une seule approche, une seule méthode ou bien méthodologie de traitement de l'information jusqu'à ce qu'on obtient les meilleurs résultats* ». Nous sommes donc face un réel partage d'information entre les différents services avec une meilleure qualité du fait que tout le monde a le droit d'accès à l'ensemble des informations à partir de leurs postes en se basant sur la même méthodologie de traitement de l'information et ceci a permis d'avoir un meilleur décloisonnement entre les services et les fonctions de l'entreprise MP. Pour ce qui est du sens donné par les personnels à ce changement naît de la mise en place de l'ERP ADONIX ou SAGE X3, le DAF nous a expliqué : « *Il y a toujours des résistances au départ au changement, je pense que c'est humain et cela existe partout. Mais par la suite, une fois que le système est mis en place, tout le monde y trouve plus au moins son compte parce qu'à ce moment là, tout le monde commence à fonctionner de la même manière et pour le même système donc cela est très important je pense* ». Nous sommes là face à la résistance des gens à ce changement au moment de la mise en place de l'ERP au sein de MENARA PREFA. Mais les personnels ont essayé de s'adapter à ce changement au fur et à mesure jusqu'à ce qu'ils puissent fonctionner de la même manière. Le DAF ajoute que ces changements apportés par SAGE X3 ont influencé positivement la croissance de l'entreprise et il argumente : « *SAGE X3 nous a permis d'obtenir les informations fiables et en temps réel ce qui nous a permis de mieux contrôler l'ensemble de notre activité* ». Quant aux obstacles engendrés par ce changement sur l'entreprise MENARA

PREFA, le DAF souligne : *« il y a des obstacles liés au marché, l'environnement aussi je dirai plutôt un environnement PEST (Politique, économique, social, technologique) donc c'est surtout cela. Mais concernant les obstacles internes je dirais qu'ils n'existent pas, à mon sens le SI nous a permis de prendre les bonnes décisions aux bons moments et c'est par excellence l'objectif du SI »*. Nous pouvons donc conclure qu'il y a uniquement deux obstacles externes face à ce changement qui sont d'abord le marché et l'environnement PEST.

1.2. Directeur général

○ Contrôle de gestion

Concernant les conditions qui ont nécessité la mise en place d'une fonction de contrôle de gestion, nous avons interrogé le directeur général à ce niveau là et en même temps on a profité de l'occasion afin de savoir la date exacte où cette fonction a été mise en place et voici les propos qu'il a tenu : *« La fonction de contrôle de gestion existe depuis les premières années sachant que pour nous le service de contrôle de gestion est aussi plus important que le service du personnel ou le commercial, c'est à ce point là qu'il y a eu une rupture depuis les premières années de démarrage de l'activité de notre société MP. On a désigné quelqu'un et j'ignore ce qu'il faisait exactement. A cet époque, moi, j'étais directeur de production et je ne m'occupais pas de ce module ou de ce volet »*. Le DG a mis le doigt sur un point qui est très important notamment l'existence d'un manque de communication entre les différents départements de l'entreprise puisqu'il a été le directeur de production pendant plusieurs années et il n'a aucune information sur le département du contrôle de gestion ni sur les tâches du contrôleur de gestion. Ceci peut-être expliqué par un manque de coordination, de concertation, de connaissance et de partage de l'information entre les différents personnels de l'entreprise MP. A ce niveau là, nous nous posons une question importante : comment l'entreprise MP contrôle l'ensemble de ses activités malgré ces difficultés rencontrées ? Sachant que la plupart des personnels préfèrent travailler individuellement et ils refusent de communiquer l'information afin de ne pas la partager. Le directeur général précise d'autres facteurs internes par rapport à ceux du DAF, du directeur de la qualité et le contrôleur de gestion, qui ont conduit à la mise en place du CG au sein de MP à savoir l'élaboration du budget qui est un facteur majeur dans le fonctionnement du contrôle de gestion car il consiste à fixer des objectifs car sans budget on ne peut pas contrôler. Le DG croit que la principale tâche d'un contrôleur de gestion est le contrôle budgétaire c'est-à-dire il va s'occuper des écarts et du budget. Il met l'accent sur un autre facteur qui est le chiffre d'affaires qui est considéré comme un facteur important dans la gestion de la société. Toutefois, le directeur général nous livre plus d'éléments intéressants en rapport avec les missions du contrôle de gestion : *« Le contrôle de gestion est un outil ou une personne, il s'agit alors d'un responsable. Le contrôle de gestion dépend directement de la direction générale donc son rôle principal est le contrôle budgétaire. MP a fixé l'année dernière les règles de budget qu'on est entrain de suivre et sa principale mission serait d'avoir l'œil sur les écarts et de les remonter généralement afin de les justifier. Il n'évalue pas que c'est bon ou mauvais mais il doit préciser qu'il a testé l'écart et c'est au responsable du centre budgétaire de se justifier c'est sa principale mission »*. Ces propos ont le mérite d'être clairs : le principal rôle du contrôleur de gestion au sein de MENARA PREFA est le contrôle budgétaire afin de pouvoir maîtriser les écarts et de mieux contrôler toute l'activité de l'entreprise. Selon le DG, on voit clairement qu'il s'agit d'un SCG traditionnel. A ce sujet, Ittner et Larcher, 1995 soulignent que les contrôles ont une dominante financière et sont

principalement basés sur des outils tels que les budgets ou les outils de mesures de la performance financière ce qui correspond parfaitement à notre cas. Ainsi le contrôle de gestion du MP se caractérise donc par une caractéristique importante qui est ex post du fait qu'il permet d'analyser les écarts entre les ressources budgétées et les ressources utilisées. A ce sujet, le directeur général détermine une autre caractéristique du SCG au sein de MP notamment la centralisation du système de contrôle de gestion. Il argumente : *« le SCG est centralisé, il est déjà au siège mais à partir des événements du reporting qu'il reçoit des différents sites c'est-à-dire qu'il peut tout traiter de son bureau. Généralement il a une certaine expérience à passer, avoir à visiter les différents secteurs, de matériel et qu'on place la gestion et tout, après il peut suivre ces écarts à partir du siège. A partir de cela, on peut alors constater que le SCG est centralisé au sein de MENARA PREFA »*. Ici, il nous a fallu traiter avec beaucoup de vigilance les propos du DG car il parle d'une certaine centralisation du pouvoir d'où il y a peu d'autonomie dans la prise de décision. A ce titre, plusieurs auteurs (Burns et Waterhouse, 1975 ; Whitley, 1999) ont souligné que certaines grandes entreprises disposent d'un système de contrôle de gestion centralisé, avec une démarche de contrôle de type 'topdown', dans lequel peu d'autonomie est laissée au personnel, le système étant alors, selon Whitley (1999), plus informel. C'est le même cas pour MENARA PREFA même si elle est une petite et moyenne entreprise. Ajoutons à cela que l'informel est aussi une caractéristique du SCG, Selon Ouchi (1980), les systèmes de contrôle informels impliquent un modèle d'influence réciproque au travers d'un système de communication entre les deux niveaux organisationnels (Kabwigiri, 2007). Longfield-Smith (1997) ajoute qu'il s'agit de contrôles dont le design n'est pas conscient, de polices non écrites qui sont souvent dérivées de la culture organisationnelle ou en sont un artefact. Ainsi d'autres auteurs (Langfield-Smith, 1997 ; Otley, 1994 ; Merchant, 1998 ;...) ont souligné le fait qu'un SCG est un ensemble d'outils complémentaires comprenant tant les contrôles formels qu'informels. De plus, les contrôles formels peuvent être dépendants de la nature des contrôles informels mis en place (Otley, 1980; Flamholtz, 1983).

Le directeur général ajoute que le profil de dirigeant a un impact sur cette centralisation du SCG et voici ses propos : *« les missions d'un DG et son profil ont un impact avec un grand débit sur cette centralisation puisqu'une partie de sa société est obscure, s'il n'y a pas un véritable contrôle de gestion avec une bonne maîtrise de ces missions, ceci va se répercuter négativement sur le fonctionnement du SCG. Je peux dire aussi que la mission de la direction générale est de mettre tous les moyens nécessaires pour que le contrôle de gestion soit opérationnel et rentable pour la société »*. On voit alors clairement que cette centralisation dépend principalement de l'esprit des gens et qu'elle nécessite la remontée de l'information qui doit-être collectée du même canal c'est-à-dire de la même façon. On peut dire alors que le profil du dirigeant et ses missions ont un impact direct sur la centralisation du SCG. Le directeur général confirme que le caractère familial de l'entreprise MP n'a aucune influence sur le choix du SCG mis en place et voici ses affirmations : *« C'est vrai que nous sommes dans une société familiale où les patrons et les conseils d'administration délèguent aux différentes directions des tâches avec une certaine autonomie. Ils ne sont pas aussi impliqués même s'ils sont devenus une société familiale dont chaque directeur de filiale a une certaine autonomie à prendre des décisions qu'il juge utiles pour l'entreprise sans oublier de souligner que cela dépend bien sûr de la taille et de l'importance des décisions. Si elles sont très importantes, à ce moment là on doit avoir le feu vert du président, du vice président qui sont les patrons, sinon, les décisions peuvent être prises au niveau des directeurs généraux »*. Nous sommes donc face à une

contradiction du fait que le DG nous a confirmé une centralisation du contrôle de gestion et par la suite il a essayé de démontrer comme quoi l'entreprise est moderne et elle donne une certaine autonomie dans la prise de décision aux directeurs mais bien sûr à un degré donné, c'est-à-dire plus la nature de la décision est importante plus ils n'ont pas le droit de la prendre. A partir de ceci, on constate alors qu'on a une certaine centralisation de décision au niveau des patrons de MP avec une centralisation du pouvoir car à chaque fois les directeurs sont obligés d'avoir le feu vert dans certains points importants. Nous avons demandé aussi au directeur général de nous expliquer l'influence de la croissance connue par l'entreprise sur le SCG mis en place. Il nous a répondu: « *Tout à fait, la société a vécu ces années de croissance du point de vue matériel surtout humaine mais le volume des données à contrôler et à suivre bien sûr a augmenté en parallèle c'est-à-dire la responsabilité du contrôleur de gestion est devenue plus importante aujourd'hui qu'auparavant* ». A ce niveau là, on constate clairement que la croissance a exigé un rythme de travail élevé qui nécessite plus de cadres surtout un responsable du CG et un responsable du SI afin de mieux contrôler l'activité de l'entreprise. On peut dire alors que le contrôle de gestion est censé d'évoluer en fonction de la croissance de l'activité afin d'éviter les dysfonctionnements et l'informel qui peuvent exister à cause de cette croissance.

Concernant les différentes relations qui existent entre les fonctions du CG et SI au sein de MENARA PREFA, le DG souligne : « *Le système d'information est considéré comme le support où les informations sont disponibles et mises en place d'une manière professionnelle en même temps grâce à lui, je dirais qu'à ce moment là, je me sens tranquille par rapport à la densité de l'information puisqu'il permet une certaine authenticité de l'information. Toutes les informations fiables sont regroupées au sein de l'ERP c'est une étape très importante* ». On se trouve face à une situation où il y a une forte relation entre le SI SAGE X3 et le CG puisque le premier permet d'avoir des informations fiables sur l'ensemble de l'activité de l'entreprise et il permet aussi au CG d'avancer, d'évoluer, d'être efficace puis d'atteindre les objectifs fixés par Ménara Préfa. Le DG ajoute que ces relations existent entre le SI et le CG depuis que l'ERP SAGE X3 a commencé à exister parce que le contrôle de gestion au sein du MP est un métier sous forme d'une fonction qui existait bien avant.

○ **Contrôle de gestion – Performance**

Pour en avoir le cœur net, nous lui avons demandé s'il pouvait nous dire si ces relations qui existent entre le SI 'SAGE X3' et les fonctions du CG ont un impact sur la performance de l'entreprise. Nous avons eu la réponse suivante qui est semblable à celle du DAF : « *Bien sûr, parce que le contrôleur de gestion va inciter les différents directeurs à prendre des décisions qui sont très importantes pour le suivi de la société et la vocation de l'entreprise, c'est de gagner l'argent. Le contrôle de gestion joue un très grand rôle c'est-à-dire quand on va commencer sur des postes, sur des services à rendre il a donc la lourde responsabilité de déclencher l'alarme. Le contrôleur de gestion ne décide pas mais il déclenche. Mais attention sans un SI qui tourne bien on n'aura pas un contrôle de gestion pour une simple raison c'est que cette alerte doit être déclenché vraiment au moment opportun et non pas deux ou trois mois après. SAGE X3 joue donc un rôle très important* ». On voit alors clairement que si on a un bon SI qui va nous aider à traiter aux mieux et d'une façon optimale l'ensemble des informations, le contrôleur de gestion va bénéficier de cette capacité d'analyse et de traitement de l'ensemble d'information par l'ERP SAGE X3. Il y a donc une forte influence car si l'information n'est pas fiable, cela risque d'influencer négativement la performance de l'entreprise. Par la suite, nous lui avons demandé de

nous décrire avec le plus de précisions possibles les instruments qui leur permettent de mesurer la performance de l'entreprise MP. Sa réponse est la suivante : *« C'est le tableau de bord, ce sont les différents reporting qui font les différentes directions, c'est aussi le taux de réalisation du budget »*. En effet, La performance d'une PME familiale se définit aujourd'hui comme son aptitude à être simultanément efficace et efficiente. La performance oblige d'avoir une vision globale et interdépendante des nombreux facteurs internes et externes, qualitatifs et quantitatifs, donc contraint d'articuler stratégie et organisation, le contrôle de gestion peut aider au pilotage de cette articulation. Dans cette optique, la performance ne peut s'exprimer que comme un ensemble équilibré de paramètres complémentaires, mais parfois contradictoires, décrivant les résultats et les processus de ses atteintes. Le contrôle de gestion peut alors aider au pilotage de la performance en proposant des tableaux de bord et des indicateurs pour suivre tous ces paramètres. Ils sont utilisés dans de nombreuses petites et moyennes entreprises familiales ainsi que dans les grandes entreprises depuis plusieurs années, sous des formes différentes. On peut donc définir un tableau de bord comme un document rassemblant, de manière claire et synthétique, un ensemble d'informations organisé sur des variables choisies pour aider à décider, à coordonner, et à contrôler les actions d'un service, d'une fonction, d'une équipe. Le tableau de bord doit être adapté aux besoins de chaque utilisateur. Concernant l'autre indicateur de mesure de la performance qui est le budget, nous avons profité de l'occasion afin de lui demander est-ce-que cet indicateur est un instrument privilégié pour mesurer la performance ? Le contenu de sa réponse est : *« Oui, surtout par rapport aux écarts »*. Pour en avoir le cœur net, nous lui avons demandé s'il pouvait nous fournir un exemple illustratif de cette réalité et sans hésitation il continua : *« Par exemple, pour les postes qui sont liés au chiffre d'affaires, si on est à 100% de la réalisation du budget, on est donc plus performant lorsqu'on est à 87%. On est bien d'accord que l'équipe de vente est plus performante. Maintenant pour les postes de charge, c'est l'inverse, c'est des budgets de charge. Si on est à 90% ou à 80% cela veut dire que les gens qui s'en occupent sont performants par rapport à ce qu'ils étaient à 100%. Ceci peut être expliqué par l'optimisation, à partir de tout cela je dirais que le seul objectif est de faire gagner de l'argent à la société, c'est primordial »*. Ces propos méritent d'être analysés de près puisqu'ils ont un seul but avec un sens unique est que le budget est un instrument privilégié pour mesurer la performance. On pourra ainsi se baser uniquement sur cet instrument de mesure pour juger que l'entreprise est performante ou pas. D'un autre côté, le directeur général insiste sur le fait que les informations issues du contrôle de gestion ont un impact sur les décisions de gestion du jour au jour et non pas uniquement les décisions stratégiques. Nous avons profité de la situation afin de lui demander de nous expliquer de quelle façon ces informations issues de ce processus ont un impact sur les décisions de gestion et de stratégie. Le DG explique : *« Les décisions stratégiques sont prises surtout au niveau des différentes directions, le CG n'a pas suffisamment du poids pour qu'il soit dans la mesure de prendre les décisions stratégiques mais il va inciter à déclencher un petit processus qui va consister à revoir un peu la gestion de tout et après, cela peut effectivement déclencher une décision stratégique et revoir l'organisation aussi les investissements réalisés sur ce point d'activité »*. Selon la profondeur des discussions entretenues, et selon la réceptivité des interlocuteurs, on pourra constater que les informations issues du processus de CG influencent directement les décisions stratégiques mais si elles ne sont pas fiables dans ce cas ceci va influencer négativement la performance de l'entreprise. Le directeur général a aussi jugé que l'attitude à l'égard du contrôle de gestion a un impact étroit sur la participation des managers à ce processus. Il souligne : *« Bien sûr du moment où on doit contrôler, il y a une fonction du contrôle et cela veut dire que toutes les directions sont*

impliquées mais sans obligation de donner certaines informations et en temps réel donc tout le monde est impliqué là-dessus. Les managers participent donc à la performance de l'entreprise et leur implication permet d'avoir une meilleure performance». On est donc face à une participation des managers au contrôle de gestion qui est susceptible de les aider dans leurs missions. Pour mesurer la participation des managers, il suffit de faire référence en premier lieu à leur prise en considération des informations reçues du processus de contrôle de gestion, puis leur coopération à travers la transmission des informations brutes et interprétées qu'ils détiennent et qui leur sont demandées afin de mesurer leur implication totale.

○ **L'implantation de l'ERP et les pratiques antérieurs du CG**

Au niveau de l'implantation de l'ERP SAGE X3, nous étions d'abord curieux de savoir l'historique de l'ERP ADONIX qui est appelé maintenant SAGE X3 et les raisons de son adoption mais malheureusement on n'a pas pu obtenir suffisamment d'informations suite à une réticence face au partage de l'information et des connaissances, ainsi que la centralisation du pouvoir due au caractère familial. Voici ce que nous livre le DG : *« Je ne connais pas vraiment l'historique de l'ERP ADONIX ou SAGE X3 car je viens juste d'être désigné comme directeur général, avant je m'occupais uniquement de la partie production. Je peux vous donner quelques informations qui m'ont été transmises. SAGE X3 est un système qui a été mis en place vers la fin de l'année 2005 qui a été celle de paramétrage et de collecte d'informations, après opérationnel en 2006 surtout en premier lieu le volet commercial. Ensuite, d'autres modules ont suivi, les achats, les ventes, la comptabilité et le contrôle de gestion ect... Cette décision de la mise en place d'un SI au sein de MP a été prise entre le DG qui a été à l'époque MOHAMED ZAHID et le directeur du SI M.DINAR qui n'est plus avec nous dans la société ».* Nous sommes donc face à un réel manque de partage d'informations et de connaissances. Cette situation est incompréhensible car un directeur général qui a occupé un poste de directeur de production durant plusieurs années ne peut pas ignorer les raisons d'adoption d'un SI de la valeur de SAGE X3. Normalement l'ERP ADONIX comprend l'ensemble des modules comptabilité, achats, ventes, production ect... D'où il y a une implication totale de toutes les directions de la société, ce qui n'est pas bien sûr le cas de MP et ceci peut-être expliqué par un manque de compétence puisque le DG doit avoir normalement « l'œil ouverte » sur tout ce qui se passe au sein de l'entreprise. En parlant de l'historique de l'implantation de l'ERP ADONIX, nous avons profité de la discussion pour nous renseigner auprès du DG afin de savoir les facteurs qui ont conduit à la mise en place d'ADONIX et ses principales missions. Nous avons eu des éléments de réponse semblables à celle du DAF : *« Au niveau interne, le facteur qui a conduit à la mise en place de SAGE X3 au sein de MP, c'est la volonté d'avoir une bonne organisation des procédures qui sont établies pour qu'on sache exactement qui fait quoi, c'est très important avant de s'organiser sur un projet pour une telle durée parce que ce n'est pas simple. Au niveau externe, on trouve un autre facteur important : les fournisseurs de service qui doivent être à la portée des gens et avoir de bonnes références pour nous assister dans le déploiement du système de notre société. La principale mission de l'ERP ADONIX est d'avoir une image claire de l'état de la société».* Ainsi le DG ajoute contrairement au DAF que l'entreprise MP dispose d'un SI centralisé afin de faciliter le suivi pour les différentes directions qui sont dans l'obligation d'être impliquées et ceci va permettre à l'entreprise de gagner du temps. Le DG a souligné également que l'implication de la direction générale a été sous forme de comité de pilotage qui avait pour mission de faire le suivi des étapes stratégiques. Ensuite, elle a créé deux

comités exécutifs qui sont les informaticiens et les différents services concernés. Le DG précise que le profil du dirigeant n'a aucun impact sur cette centralisation du SI. Ajoutons à cela, que l'entreprise MP a connu une croissance importante ces dernières années et qui a influencé positivement la mise en place de l'ERP SAGE X3. Le directeur général argumente : *« on a une croissance sur les trois sites du MP, Beni-Mellal, MARRAKECH et EL KELÂA et qui dit une usine construite qui vient juste de démarrer, dit que le SI doit-être à la hauteur de cette nouvelle unité délocalisée et cela donne beaucoup plus de travail pour les équipes informatiques pour être réactives »*. Le SI facilite donc l'acquisition, le stockage, le traitement et la diffusion de l'information fiable dans un temps réel et réduit. Toujours dans cette même perspective d'implantation de l'ERP, le directeur général nous a parlé de l'impact du SI sur la qualité des pratiques antérieures du CG au sein de MP. Il confirme qu'il s'agit d'un impact direct puisque les informations issues du SI sont fiables et les managers se servent de ces informations issues régulièrement du processus de CG afin d'aider au niveau de la prise de décision et ceci influencent positivement leur performance managériale.

○ **Modalités de changement organisationnel liées à l'implantation de l'ERP SAGE X3**

Nous avons essayé d'analyser l'impact des changements apportés par le SI au niveau de l'entreprise MP avec le directeur général, il voit cet impact sous forme d'une amélioration de l'organisation et de l'efficacité des gens, des responsables à suivre et à gérer l'activité de l'entreprise. Le directeur général explique : *« Avant la mise en place d'ADONIX, on devait attendre plusieurs jours mais après, l'information est disponible dans chaque poste, il suffit de saisir son mot de passe et il entre automatiquement dans sa session et dans ce cas là, on peut dire alors que toutes les informations très importantes pour le suivi quotidien de notre activité sont entre nos mains. Ce changement peut être considéré comme une avance très importante dans la vie de notre société »*. Le directeur général souligne un autre point important, c'est l'existence d'un décloisonnement entre les fonctions et les services : *« Il y a ce décloisonnement parce qu'il faut l'avoir pour un bon déploiement du SI et il faut également être sur le transversal que sur le vertical qui est l'organigramme. La fonction n'est pas les services et qu'on est dans un déploiement d'un ERP, c'est vrai qu'il faut voir un peu la fonction avec ces différents liens qui lient les différents services. On est donc dans une approche transversale »*. Nous sommes donc face à des changements apportés au niveau de l'organisation ce qui nous a permis de déterminer les éléments pour la prise de décision qui est sur une base objective en prenant en considération le passé, le présent et le futur. Le SI peut effectuer l'ensemble des fonctions en même temps dans plusieurs services de l'entreprise en assurant la bonne qualité, sécurité et le partage de l'information fiable en temps réel.

Quant aux réactions des personnels de l'entreprise MP face à ce changement, ils ne l'ont pas accepté au début et ils ont refusé l'idée dès le départ c'est-à-dire que nous avons constaté qu'il y avait certaines résistances par rapport à ce changement. Le DG souligne : *« La mise en place du SI n'a pas été acceptée par quelqu'un, ça été imposé parce que c'est une décision stratégique qui a été prise au niveau du top management. Les autres gens qui se situent en dehors de ce top management, doivent exécuter et respecter cette décision qui a été prise c'est-à-dire même si je ne vois pas encore l'intérêt, je dois faire en sorte que je contribue à sa mise en place parce que tout dépend un peu des fonctions qu'il occupe dans la société et il y en a des gens qui savent déjà l'importance. Il y en a certains qui se rencontrent trois ou quatre mois après quand c'est vraiment bien déployé. Par la suite, l'entreprise a essayé de sensibiliser le personnel à travers*

plusieurs formations». On voit alors clairement la centralisation du pouvoir au niveau du top management et que les autres personnels doivent exécuter les ordres ainsi ils ont une faible autonomie avec la centralisation de la prise de décisions. Ils ont été obligés d'exécuter les ordres sans discussions et ceci pourra influencer négativement la performance de l'entreprise. A ce sujet, le DG précise le plus grand obstacle engendré par ce changement, c'est un obstacle d'ordre technique au niveau de la direction informatique du SI. De même, il souligne à la fin que les changements apportés par la mise en place du SI n'ont aucune influence sur la croissance de l'entreprise car l'ERP est dans un ordre chronologique, est arrivé récemment. Par contre, il y a eu une croissance mais l'auto-système était encore entrain de se déployer mais s'il a été opérationnel durant cette croissance, il peut jouer un très grand rôle même dans le futur dans le cas des extensions.

1.3. Directeur du Management et de la qualité

○ Contrôle de gestion

Nous avons commencé notre brève discussion avec le directeur du management et de la qualité (DMQ) en lui demandant s'il existe une fonction de contrôle de gestion au sein de MP et dans quelle condition a été mise en place, voici ce qu'il pense : « *La fonction du CG existe depuis 2005 et elle a été mise en place dans certaines conditions spécifiques notamment au moment où MP a commencé de grandir. Maintenant la fonction du contrôle de gestion est située au niveau de la holding et qui gère l'ensemble des services et de contrôle de toutes les filiales du groupe MENARA PREFA* ». Les tenus de ces propos sont l'opposé des tenus du DAF, du DG et du CG du fait qu'il a confirmé que la fonction du CG existe depuis 2005 et non pas depuis la création de MP c'est-à-dire à partir de 2002. Il précise aussi que la principale raison de son adoption est l'augmentation de la cadence du travail. Quant aux missions du CG, le DMQ précise que la principale mission d'un contrôleur de gestion est la maîtrise des coûts et le suivi avec un meilleur pilotage du TB en mettant en place de la comptabilité analytique, des sections analytiques et avec la création des comptes. Il ajoute à cela les facteurs internes qui ont conduit à la mise en place de ce SCG, ils sont en fait plus des facteurs managériaux et ceci uniquement par souci de gestion. Par exemple, au niveau de la direction, il faut avoir les idées et le tableau de bord devant leurs yeux afin de voir où se dirige cette entreprise. Par la suite, le DMQ a effectivement mis le doigt sur un autre point qui est lié aux caractéristiques du SCG mis en place. Il souligne que ce SCG est centralisé au sein de MP et que cette centralisation est due principalement à un souci de maîtrise des comptes et des finances de la société au niveau de la holding sachant que cette dernière détient pratiquement 100% du capital de ses filiales. Au niveau de contrôle, on peut donc constater que le CG est directement lié à la direction financière d'où les deux sont en même temps liés au PDG de la holding, ceci pour avoir une visibilité plus claire ainsi que pour pouvoir harmoniser les méthodes et les pratiques du CG. Nous avons profité de cette occasion pour lui demander de nous expliquer l'impact du profil de dirigeant sur cette centralisation du système, voilà ce qu'il pense : « *Oui, le profil de dirigeant a un impact sur la centralisation du CG d'où il désire d'avoir un seul service interlocuteur et il n'aime pas avoir plusieurs informations de plusieurs personnes. Un SCG centralisé nécessite que la remontée de l'information doit-être collectée du même canal c'est-à-dire de la même façon* ». Ces propos ont le mérite d'être clairs : cette centralisation du SCG a beaucoup de significations, d'abord elle peut-être expliquée par la centralisation de la prise de décision et du pouvoir autour d'un seul responsable du contrôle de gestion. Il refuse d'y impliquer les gens dans ce processus afin de mieux contrôler l'activité de

l'entreprise et d'avoir une meilleure visibilité pour la remontée des informations fiables permettant d'harmoniser les méthodes et les pratiques du CG.

Le DMQ a effectivement mis le doigt sur un point très important celui de savoir si le caractère familial a une influence sur le SCG mis en place. Nous étions curieux de savoir comment le DMQ voyait cela et voici sa réponse qui est semblable à celle du DAF : *« Oui, bien sûr il y a de l'influence, c'est comme dans n'importe quelle société et n'importe quel associé. Chaque actionnaire avec les membres de sa famille est obligé de maîtriser les sorties et les entrées au niveau de la gestion, et censé avoir une idée précise sur l'évolution de leur activité afin de mieux maîtriser le fonctionnement »*. En d'autres termes, on peut dire que le caractère familial est une donnée omniprésente, liée au futur de l'affaire, ainsi les actionnaires avec les associés sont censés de suivre en détail l'évolution de l'activité de l'entreprise afin d'avoir à la fin une idée précise et claire. Ceci va donc se répercuter directement sur les décisions prises au sein de l'entreprise surtout en matière d'organisation. Pour l'influence de la croissance sur le SCG mis en place, le DMQ explique contrairement à ses collaborateurs qu'il n'y a aucune influence à ce niveau puisque l'utilisation des outils de CG qui ont été mis en place dans les bonnes conditions, sera efficace autant qu'ils sont avec une activité élevée ou pas, donc il n'y en a aucune influence. Concernant les relations qui existent entre les fonctions du CG et le SI au sein du MP, le DMQ commente : *« SAGE X3 nous permet d'avoir l'ensemble des informations fiables liées à l'activité et à la capacité de traitement de ces informations. Par exemple, si le contrôleur de gestion a besoin de l'information dans le cas urgent, et si on ne dispose pas d'un SI bien calé, structuré et qui traite facilement les informations qui lui permettent de combiner et traiter les différentes informations en même temps, il aura du mal à faire son travail »*. On voit alors clairement que le SI est la plate forme du contrôle de gestion car il simplifie le travail et il nous permet d'avoir l'ensemble des informations fiables et en temps réel pour qu'on puisse évoluer dans le futur avec un meilleur contrôle de l'activité.

○ Contrôle de gestion – Performance

Face à notre insistance sur les relations qui existent entre les fonctions du CG et SAGE X3 au sein de MP, nous avons demandé au DMQ de nous expliquer l'impact des fonctions du CG sur le SI. Le DMQ explique : *« Il y a une forte influence car si l'information n'est pas fiable, cela risque d'influencer négativement la performance de l'entreprise. Il est donc nécessaire de l'avoir fiable afin de mieux contrôler l'activité de l'entreprise ce qui va nous permettre à la fin d'avoir une meilleure performance »*. Pour en avoir le cœur net, nous lui avons demandé s'il pouvait nous décrire avec le plus de précisions possibles les instruments qui permettent de mesurer cette performance, il continua : *« Le tableau de bord est le seul indicateur qui permet de mesurer la performance de l'entreprise »*. Puisque la réponse a été courte, nous étions obligés de poser la question autrement afin de déterminer l'ensemble des indicateurs de mesure de la performance, nous lui avons demandé si le budget est un instrument privilégié pour mesurer la performance et voici le contenu de ses propos : *« Le budget est beaucoup plus une ligne directrice de fonctionnement ou encore je dirai qu'il est plutôt un outil qui permet de voir l'évolution de l'activité de la société ni plus ni moins. C'est sur la base du budget que doit-être réalisé car si l'outil est mal fait, cela risque d'engendrer des problèmes »*. A partir des propos du DMQ, on peut conclure qu'on a uniquement un seul indicateur de mesure de la performance et qui est le tableau de bord d'où il doit être adapté aux besoins de chaque utilisateur. Le DMQ souligne que les informations issues du processus de contrôle de gestion ont certainement un

impact sur les décisions stratégiques. Il ajoute ainsi qu'elles ont un impact sur d'autres décisions et non pas uniquement celles de la stratégie puisque le contrôle est aussi opérationnel. Par la suite, le DMQ analyse l'impact de l'attitude à l'égard du contrôle de gestion sur la participation des managers, et voici ses propos : « *Tout dépend de la façon avec laquelle le contrôleur réalise sa mission. S'il est là autant qu'un inspecteur et un contrôleur, il aura donc du mal à faire son travail et imposer sa façon de faire sur les managers et donc ça va créer sûrement une certaine proximité entre lui et l'ensemble des directeurs de services. Il est impératif que le contrôleur de gestion démontre son travail et non pas de jouer le rôle d'inspecteur afin de pouvoir aider à la prise de décision et son attitude influence donc la performance. C'est le cas bien sûr pour MENARA PREFE* ». On voit alors clairement que le contrôleur de gestion a un manque de communication avec l'ensemble des personnels de l'entreprise et il refuse l'implication des managers dans le processus du CG et ceci va influencer négativement la performance de l'entreprise MP. SAGE X3 comprend l'ensemble des modules et nécessite l'implication de tous les managers dans tout les processus afin d'avoir une meilleure performance.

○ **L'implantation de l'ERP et les pratiques antérieurs du CG**

Le DMQ a jugé nécessaire de nous parler en premier lieu de l'historique de l'ERP ADONIX ou SAGE X3, les raisons de son adoption et sa stratégie de déploiement. Il souligne : « *En premier lieu, MP travaille avec l'application accès sachant que l'activité a passé de 340000 MDHS à 440000MDHS et avec la croissance, elle n'arrive pas à être réactive par rapport à la charge du travail et au niveau d'information. Le nombre d'information et de commandes traitées par heure où minute a augmenté, cela signifie que la cadence de travail a suivi le rythme. Il y avait une idée, soit de développer une application qui existe, soit d'acheter une application qui manque et celle-ci est une solution informatique. L'idée de l'ERP, nous avons eu plusieurs choix mais le plus judicieux, c'est ADONIX qui est appelé aujourd'hui SAGE X3. Après ce choix, l'ERP a pris beaucoup de temps pour le paramétrage avec le prestataire de service et cela a duré un an et demi. Ensuite, l'ERP a été mis en place en 2006 où ADONIX a été fonctionnel. Concernant la stratégie de déploiement, nous avons commencé par le service vente et puis le module achat, après celui de stockage par la suite nous avons commencé à incrémenter module par module sachant que le dernier qui est en phase finale de son installation, c'est le module de gestion de production assistée par ordinateur* ». Après cette brève présentation de l'ERP SAGE X3, le DMQ précise que les missions du SI sont principalement l'enregistrement, la gestion et le traitement de l'information de l'ensemble des activités des ménages.

Nous étions curieux de savoir si SAGE X3 est un SI centralisé ou décentralisé et il nous a précisé qu'il est centralisé, il continua : « *On a des salles des serveurs qui gèrent MP, CTM et toutes les autres filiales du Groupe Ménara. Il est centralisé sur le même serveur sachant qu'il y a un autre système appelé MIRRORING puis un autre serveur au niveau de l'El kelâa NORWAY. Ils fonctionnent en même temps. Si jamais un serveur ne marche plus par exemple, si le courant d'électricité est coupé, automatiquement l'autre prend la relève et vice-versa et comme ça nous sommes sûrs et certains qu'on aura l'information là où j'ai travaillé au début après le retour du courant sans oublier bien sûr de développer les états par la suite. Il faut savoir aussi qu'il y a un facteur majeur qui nous a poussé à la mise en place de cet ERP qui est la cadence élevée de travail* ». Nous avons profité de sa réponse afin de lui demander si le profil de dirigeant a un impact sur cette centralisation, et voici ce qu'il pense : « *Non pas vraiment* ». D'après le DMQ,

l'ERP « SAGE X3 » est centralisé, accompagné aussi par des autres serveurs afin de pouvoir assurer une sécurité totale pour la disponibilité de toutes les informations fiables au sein de l'entreprise MP sont toujours disponibles. Ajoutons à cela que la direction générale a été impliquée à 100% du fait qu'elle a créé un comité de pilotage de projet ADONIX , composé par des personnes qui devraient faire le suivi de chaque mois avec elle. Ils font souvent des réunions avec le DG pour présenter un état d'avancement selon le planning initial mis en place. Il faut souligner aussi que la mise en place de l'ERP SAGE X3 au sein du MP a coûté 2.000.000 DHS c'est à dire qu'il est très onéreux. Le DMQ précise également et inversement au DAF, au DG et au CG, que la croissance connue par l'entreprise ces dernières années n'a aucune influence sur le SI.

Nous sommes maintenant face à un autre point important qui est celui de l'impact du SAGE X3 sur les pratiques antérieures du CG au sein de l'entreprise MP, le DMQ a utilisé une expression assez forte et porteuse de beaucoup de sens : *« Tout à fait, cette influence est au niveau de la récupération de l'information car avec cet ERP mis en place, on peut même développer des états avec le contrôleur de gestion d'où il va traiter des champs de calcul mais automatiquement il va entrer dans la liste des états, il va choisir une c'est-à-dire la famille du produit de production, la date et après il reçoit automatiquement l'imprimé »*. Autrement dit, SAGE X3 a un impact direct sur les pratiques antérieures du contrôle de gestion, il l'a rendu plus performant du fait que l'entreprise dispose actuellement d'une base de données, soit en gain du temps, soit au niveau du stockage et traitement de l'information. Ceci permet donc à l'entreprise d'être plus performante et plus efficace puisque tous les personnels auront la capacité d'accéder à l'ensemble des informations fiables pour mieux maîtriser le processus du CG.

○ **Modalités de changement organisationnel liées à l'implantation de l'ERP SAGE X3**

Nous avons essayé de cerner quelque changement apporté par le SI au niveau de l'entreprise MP en discutant avec le DMQ. L'un des changements évoqués a été principalement la possibilité de rendre la tâche plus facile pour l'obtention de l'information. Le DQM ajoute à cela qu'il y a un découplage entre les services et les fonctions et voici ce qu'il affirme: *« Au départ, le service n'osait pas partir à chaque fois chez une personne qui se charge d'une autre fonction en lui demandant une information sachant que cette personne est occupée, l'interlocuteur maintenant c'est son SI, bien sûr par profil car l'accès à l'information n'est pas pour tout le monde lorsque tu rentres à ta session ADONIX, tu tapes ton mot de passe selon ton profil bien sûr. Tu as l'accès à une certaine famille d'informations. Tout dépend du poste. Par exemple, je ne peux pas accepter que l'acheteur vient chercher dans mon CA ou le commercial vient chercher dans le CA des achats, chacun selon son poste »*. Autrement dit, SAGE X3 a permis à chaque individu l'accès à un certain nombre d'information et bien sûr selon son statut et le poste qu'il occupe en respectant les droits d'accès et sans qu'il soit obligé de se déplacer entre les différents départements de l'entreprise. Nous étions curieux de savoir les réactions du personnel face à ce changement important. Le DQM nous confirme : *« Au début, ils n'ont pas apprécié, (c'est lourd, c'est long et on ne comprend rien, ect...). Je trouve ceci normal du fait qu'il y a une certaine résistance par rapport au changement et ceci est universel. Après un certain temps, ils ont commencé à l'adopter, à travailler et ils ont compris en même temps l'utilité et l'intérêt de cet ERP »*. Le DMQ a la même vision que le DAF du fait que lui aussi nous a précisé que les personnels n'ont pas accepté l'idée de la mise en place de l'ERP. Ils ont résisté au début mais après ils ont pu l'accepter au fur et à mesure après avoir travaillé avec cet

ERP dont ils ont compris son utilité et son intérêt. Le DMQ a jugé intéressant de souligner que les changements apportés par la mise en place du SI ont influencé indirectement et positivement la croissance de l'entreprise, malgré cette croissance, ces changements ont engendré des obstacles énormes. Le DMQ cite des problèmes qui sont en nombre de deux: *« En premier lieu, on se retrouve face aux problèmes de migration des informations d'importation de l'ancien système qui n'ont pas été adoptées car on n'a été confronté au départ à un problème du suivi des créances pour le recouvrement. Par la suite, on a eu un obstacle au niveau d'importation du fait qu'elle a été mal faite d'une manière très précipitée alors cela a retardé le démarrage de trois mois par la suite »*. Autrement dit, il y a deux grands obstacles dont le premier est le problème de migration des informations d'importation de l'ancien système tandis que le second est le problème d'importation qui a été mal faite. Pour terminer l'analyse de cet entretien, nous pouvons dire que selon le DMQ, le système a facilité la vie pour l'entreprise MP, concernant les ventes, elles ont été plus rapides après la mise en place de l'ERP qui a donné des nouvelles idées et par la suite les personnels sont devenus plus actifs. Par exemple, au moment où l'entreprise a une commande de devis, cette opération s'applique actuellement après la mise en place du SI « SAGE X3 » dans les deux minutes qui suivent.

1.4. Responsable du contrôle de gestion

Notre entretien avec le responsable du contrôle de gestion a duré beaucoup moins de temps qu'avec les autres directeurs et responsables, vu qu'il m'avait donné des réponses abstraites à certaines questions et en même temps il a refusé catégoriquement de me répondre sur d'autres questions. Cet entretien est fait dans un laps de temps réduit, beaucoup plus réduit que celui prévu pour l'entretien. Toute fois nous avons tenu à le faire et en voici le contenu.

○ Contrôle de gestion

Nous avons commencé notre brève discussion avec le responsable du contrôle de gestion en lui demandant de nous dire s'il y avait vraiment une fonction du CG au sein de MP et de nous préciser par la suite les conditions et les facteurs qui ont conduit à sa mise en place. Voici ce qu'il nous a répondu : *« L'entreprise MP dispose d'une fonction du contrôle de gestion depuis sa création et elle a été mise en place lorsqu'il y avait un besoin de contrôle de tout ce qui se passe afin d'avoir une idée claire, une vision surtout au niveau des opérations, des activités, entrées et sorties des matières premières aussi bien que de produits finis, et coût de facturation. Il y a eu donc des problèmes, à vrai dire de comptabilité, si on peut dire de finance avec les clients, avec les fournisseurs en terme d'exactitude, de collaboration, de ce qui est reçu et livré et alors il était difficile de faire les comptes avec certains clients et donc de là l'idée de penser à instaurer un CG pour contrôler les activités et avoir une idée ou bien une lecture de tout ce qui se passe »*. En d'autres termes, le responsable du contrôle de gestion semble penser que le principal facteur qui a poussé l'entreprise à la mise en place d'une fonction du CG, c'est son besoin interne afin de pouvoir faire une bonne lecture des activités et de tout ce qui se passe à l'intérieur et à l'extérieur de l'entreprise. Il a confirmé aussi que cette fonction existe depuis la création du MP. Quant aux missions et caractéristiques du SCG au sein de MP, nous lui avons demandé de nous les décrire avec le plus de précision possible. La réponse obtenue est de très près semblable à celle du DAF, du DMQ et du DG au niveau des missions du CG : *« La mission d'un contrôleur de gestion est l'organisation. Il ya un service contrôle de gestion lié directement à la direction générale, initialement avec une équipe régionale et puis local au siège dans les*

différentes parties, donc contrôle des entrées et des sorties, analyse du SI, analyse des ventes puis l'affectation analytique et l'analyse des charges ». Maintenant, contrairement au DAF, au DMQ et le DG, la réponse obtenue sur ce point est très différente par rapport à celle des trois directeurs au niveau de la spécificité du SCG : *« Le contrôle de gestion est décentralisé dans le sens où chaque agent à l'attitude une fois qu'il a reçu l'encadrement, la méthode, il a été mis en place et à l'attitude d'exercer son métiers avec des connaissances ».* L'idée à retenir est que la mission du contrôleur de gestion est de contrôler l'activité de l'entreprise avec ses sorties, ses entrées en analysant le SI, les ventes, les charges, les achats et la comptabilité ect... Le responsable du CG confirme que le SCG est décentralisé c'est-à-dire qu'il implique les différents managers en leur déléguant les tâches afin de participer au processus de contrôle de gestion et qui ont une certaine autonomie au niveau de la prise de décision. Le responsable du CG ajoute que le SCG est traditionnel et formel en même temps. A ce sujet, Simons (1995), souligne que les contrôles formels, dans une vision traditionnelle et dans leur forme mécaniste, impliquent des règles formelles, des procédures standardisées, des routines et des régulations. Néanmoins, ils peuvent aussi être utilisés de manière interactive, dans une vision non traditionnelle, et soutenir tant l'apprentissage organisationnel que l'adéquation avec l'environnement. Pour ce qui est de l'impact du profil de dirigeant sur la décentralisation du SCG, le responsable du CG confirme cette influence : *« Certainement, cela va avec l'approche du contrôleur, l'approche du style de gestion, voilà des personnes qui veulent tout centraliser, tout contrôler eux-mêmes, et moi je m'inscris dans une approche de délégation du contrôle au niveau des processus eux même, un autocontrôle au niveau des processus de chaque direction, de chaque service et ainsi de suite ».* On voit alors clairement après cette explication que le profil du dirigeant a un impact direct sur la décentralisation du SI. Toutefois, nous avons demandé au responsable du CG de nous dire si cette croissance connue par l'entreprise MP ces dernières années a une influence directe sur le SCG mis en place, et voilà les retenus de ses propos : *« Certainement, la croissance a exigé un rythme de travail élevé qui nécessite justement plus de cadres, entre autre, le contrôleur de gestion et le responsable du SI pour le suivi en parallèle de la production ou le commercial par la direction commerciale, cela nécessitait quelqu'un qui suit avec neutralité, en quelque sorte, avec une vision plus globale, qui suit l'activité pour reporter à la direction générale l'activité et la situation financière ».* Il est donc clair que la croissance a influencé positivement le SCG mis en place et ceci a permis son amélioration afin de pouvoir mieux contrôler l'ensemble de l'activité de l'entreprise MP. Ajoutons à cela, que le responsable du CG précise aussi comme le directeur général que MP est une entreprise familiale moderne, structurée dont le caractère familial n'a aucune influence sur le choix du SCG. Tandis que dans les entreprises familiales classiques, on trouve généralement que le contrôle se fait par la famille, par la présidence et par les propriétaires d'où il est difficile de déléguer ou sous-traiter cette fonction. Nous étions curieux de savoir s'il y avait des relations qui existent entre les fonctions du CG et le SI au sein de MP, et voici ce que pense le responsable du CG : *« Il y a une forte relation comme je l'ai déjà précisé, un contrôle de gestion se base aujourd'hui plus sur le SI ultimement pour simplifier le travail et l'accentuer pour le rendre plus rapide, et plus efficace. On peut dire alors que le SI est la plate forme de travail d'un contrôleur de gestion. Depuis toujours, ces relations fonctionnent de cette manière ».* Le responsable du CG rejoint exactement l'avis du DAF, et puis le DG et le DMQ, il démontre cette forte relation qui existe entre le CG et SI et son mode de fonctionnement.

- **Contrôle de gestion – Performance**

Nous avons essayé de cerner quelques aspects du CG et de la performance en discutant avec le responsable du CG certains impacts, d'abord l'impact des relations SI/CG sur la performance de l'entreprise et les instruments qui permettent de la mesurer, puis l'impact de la participation des managers au processus du CG sur la performance managériale de l'entreprise. Le responsable du contrôle de gestion explique : « *Les relations qui existent entre les fonctions du CG et SAGE X3 ont certainement un impact sur la performance de l'entreprise car plus il y a des relations, plus il y a d'échange et plus il y a de paramétrage du SI, selon les priorités du contrôle et selon les processus convenus. Je pourrai vous dire alors que plus le travail sera efficace, plus le contrôle sera inhérent au système et donc moins on aura besoin de suivre à posteriori et même plutôt d'avoir des contrôles efficaces et opérationnels, ce qui évite les risques de pertes et minimise en fait les risques de gestion* ». En d'autre terme, le responsable du CG confirme l'existence de l'influence car pour pouvoir prendre les bonnes décisions managériales, l'entreprise a besoin d'un contrôle de gestion efficace et pour que cette fonction du CG fonctionne bien, elle doit disposer d'un bon SI. Pour les instruments de mesure de la performance, le responsable du contrôle de gestion les a déterminé. Premièrement, il a précisé le tableau de bord et puis le contrôle budgétaire qui est bien sûr un instrument classique. Il a souligné qu'il y a d'autres instruments et méthodes, mais généralement le budget reste un élément centralisateur pour mesurer la performance qui est classique et compréhensible par les différentes directions. Concernant l'impact des informations issues du CG sur les décisions stratégiques, le responsable du CG nous a simplement dit que ces informations issues du CG ne sont pas les seules, mais elles s'intègrent dans la panoplie de consultation et de l'information utilisée, par ailleurs, il a refusé de nous expliquer la façon avec laquelle cette influence s'effectue. Il a jugé aussi que l'attitude à l'égard du CG a un impact sur la participation des managers à ce processus ce qui s'accorde avec la réponse du DG et voici le retenu de ses propos : « *Certainement, plus on est encore compréhensif à la tâche et au besoin du contrôle, plus on accepte finalement d'avoir cette activité. Ils participent à la performance à travers leur coopération dans la transmission des informations qu'ils détiennent de ce processus et qui leurs sont demandées* ». On voit alors clairement que la participation des managers au processus du CG a un impact direct sur la performance managériale.

- **L'implantation de l'ERP et les pratiques antérieurs du CG**

Le responsable du contrôle de gestion a préféré ne pas nous évoquer l'historique de l'ERP SAGE X3, et des raisons de son adoption mais il nous a cité les principaux facteurs, qui sont différents de ceux du DAF, du DG et du DMQ, qui ont conduit à la mise en place de ce SI. Le premier facteur est la croissance de l'activité, le deuxième est le volume de l'information, tandis que le troisième est le souhait de l'entreprise et du management d'évoluer et d'être plus structurée en utilisant les instruments modernes ce qui a favorisé le choix d'un ERP moderne et évolutionnaire qui est SAGE X3. Nous avons profité de la situation afin de lui demander de nous décrire avec plus de précision les missions du SI SAGE X3 et de nous confirmer s'il est centralisé ou décentralisé. C'est ce que nous avons pu entrevoir à travers les propos du responsable du CG : « *Les principales missions du SI : de rendre disponibles les informations saisies dans SAGE X3 même avec une certaine fiabilité, authenticité, intégralité et de présenter la sécurité. Il faut savoir aussi que nous avons un ERP centralisé et décentralisé au sein de MP au niveau des utilisateurs, qui ont donc l'accès à saisir et à consulter une information à tous les niveaux.*

*Un ERP permet donc de centraliser les différentes informations, et au même temps de les rendre disponibles aux différents intervenants et utilisateurs». Dans cette situation, le responsable du CG a une vision très importante du fait qu'il nous a confirmé d'abord que le SI est centralisé puisqu'il permet de focaliser l'ensemble des informations disponibles, ensuite, il nous a confirmé qu'il est décentralisé en même temps afin de les rendre accessibles aux différents utilisateurs au sein de MP. Ajoutons à cela, le CG rejoint l'avis de ses collaborateurs du fait qu'il témoigne lui aussi l'implication de la direction général à 100% dans la mise en place de l'ERP SAGE X3 d'où la DG a consacré beaucoup de moyens pour ce projet qui a été prioritaire pour elle. Concernant le profil du dirigeant, le responsable du contrôle de gestion nous a affirmé que le profil du dirigeant est déterminant partout, donc selon lui c'est l'homme qui décide et développe les visions, les stratégies. Il souligne aussi que plus le dirigeant est ouvert, plus il opte pour une décentralisation. Le responsable du CG a jugé aussi que SAGE X3 a un impact direct sur la qualité des pratiques antérieures du CG au sein de MP, nous lui avons demandé la façon avec laquelle s'effectue cet impact et voici ce qu'il pense : « *Il s'agit d'un impact réel car plus le SI est disponible, performant et il intègre les points forts du processus bâtis avec le contrôle de gestion, donc cela permet une meilleure performance*». A ce titre, on voit clairement que si SAGE X3 fonctionne avec une meilleure qualité, cela va faciliter à l'entreprise d'améliorer son contrôle de l'ensemble de son activité, ce qui va influencer positivement la croissance et la rentabilité de l'entreprise.*

○ **Modalités de changement organisationnel liées à l'implantation de l'ERP SAGE X3**

Le temps limité qui nous a été accordé touchait à sa fin et nous devions à tout prix avoir des éléments de réponses sur les changements apportés par SAGE X3. Nous avons alors ciblé quelques points qui nous ont semblé les plus porteurs : l'impact des changements apportés par le SI au niveau de l'entreprise, les réactions du personnel face à ce changement et à la fin les obstacles et les difficultés rencontrées par l'entreprise. Pour ce qui est de l'impact des changements apportés par la mise en place du SI au niveau de MP, le responsable du contrôle de gestion confirme que cet impact est énorme, car plus le système d'information se développe et plus le contrôle de gestion est meilleur. Quant aux réactions des personnels face à ce changement introduit par la mise en place de l'ERP, voici ce que le responsable du contrôle de gestion déduit: « *C'est sûr qu'au début il y a eu des résistances, une méfiance pour savoir si le système va remplacer le travail quotidien d'une telle personne ou d'une autre, mais après, je pense qu'ils sont satisfaits du résultat, la finalité comme quoi c'est juste pour améliorer la communication de l'information et la gestion que de menacer les postes de certaines personnes*». Autrement dit, il y avait des résistances au début mais une fois les personnels ont connu l'importance et l'intérêt du SI mis en place, ils ont commencé à s'habituer avec et après tout le monde fonctionne de la même manière pour le même système et cela est très concluant comme finalité. Toujours dans le même ordre d'idée relative aux modalités du changement organisationnel liées à l'implantation des ERP, nous avons tenu à saisir les impressions du responsable du contrôle de gestion sur l'influence des changements apportés par la mise en place de l'ERP SAGE X3 sur la croissance de l'entreprise MP et les obstacles engendrés et dont les résultats ne sont pas satisfaisants du tout : « *les changements apportés par la mise en place du SAGE X3 n'ont pas nécessairement une influence sur la croissance en terme de volume, mais plutôt la croissance en terme de performance. Pour les obstacles, franchement j'en ai rien à vous dire à propos de ce point* ». Nous sommes donc face à une situation critique du fait que nous

remarquons dans le contenu de sa réponse un certain refus de nous livrer les informations. On peut dire alors qu'il a refusé de nous communiquer l'information et de collaborer avec nous.

- **Paragraphe -2** : Perception de l'échec de l'implantation de l'ERP

2.1. Responsable du système d'information

- **Contrôle de gestion**

Concernant le contrôle de gestion, nous avons interrogé le responsable du SI sur la durée de l'existence de la fonction du contrôle de gestion et sur les conditions qui ont conduit à la mise en place de cette fonction au sein du MP et voici les propos qu'il a tenus : *« La fonction du contrôle de gestion est mise en place en 2006 puisqu'on n'avait pas un cahier de charge net et clair d'où le problème provient de l'équipe interne. Il n'y a pas de cahier de charge bien défini, les objectifs du Top Management ne sont pas connus, absence de souci de l'utilisateur du lendemain et par la suite les problèmes d'utilisateurs sont résolus au fur et à mesure »*. Le responsable du SI a précisé que la fonction du contrôle de gestion a été mise en place en 2003 puisque MP n'avait pas un cahier de charge bien déterminé, précis et clair afin de résoudre les problèmes internes de l'équipe. Sachant que la nécessité d'avoir ce cahier de charge est le principal facteur qui a conduit MP à la mise en place d'un contrôle de gestion. Concernant l'organisation et les missions du SCG au sein du MP, le responsable du SI confirme que : *« L'organisation de l'entreprise est organisée en pôle opérationnel et en pôle support. Ce dernier comprend la direction des ressources humaines, le contrôle de gestion, la direction financière et puis celle de la qualité. Tandis que le premier englobe la direction de production et de la commerciale. Les missions du SCG au sein du MP n'existent même pas, cela a causé un grand problème, ce qui a influencé le module du CG, la comptabilité analytique et le budget dans l'ERP. Il y a uniquement un contrôle de gestion au niveau : de la direction générale, de la comptabilité mais toujours sur la demande de la direction générale du groupe »*. On voit alors clairement que le module du CG au sein du MP n'est pas opérationnel et donc il n'y en a aucune mission du SCG. Le responsable du SI précise que l'entreprise MP dispose d'un seul contrôleur de gestion au niveau de la holding sous la direction du groupe. On a saisi l'occasion afin de lui demander si le contrôle de gestion au sein de l'entreprise est centralisé ou décentralisé, il nous a répondu d'une manière concise : *« Vous voulez savoir la vérité, nous ne disposons pas d'un SCG mais si nous l'avons, normalement il doit-être centralisé d'où le profil du dirigeant influence cette centralisation »*. Le responsable du SI confirme que l'entreprise MP ne dispose pas d'un SCG mais il souligne que si MP a ce système, il doit-être centralisé dans l'ERP à fin de permettre un meilleur contrôle de l'ensemble de l'activité de la société. Il explique ainsi cette influence du profil du dirigeant sur cette centralisation par : *« Bien sûr qu'il y a de l'influence, dans une entreprise familiale nous voyons que les personnes qui détiennent l'information, collaborent et l'externalisent dans la société familiale n'ont pas réussi dans cette initiative »*. Ajoutons à cela, le responsable du SI souligne que la croissance connue par l'entreprise ces dernières années influence impérativement le CG mis en place, ses affirmations sont les suivantes : *« Bien sûr, surtout si la croissance est importante et surtout en période de 2004-2005, c'est-à-dire une croissance rapide. Le CG doit avoir les outils nécessaires pour se préparer à répondre aux exigences de tout ce qui est gestion budgétaire, analytique, préparer les flux nécessaires pour la conduite d'un chiffre du début jusqu'à la fin pour qu'il puisse être fiable et superviser malheureusement ce n'est pas le cas pour MP »*. En d'autres termes,

l'entreprise a connu une croissance importante et ils étaient entrain de travailler sans SCG, celle-ci a nécessité la mise en place d'un ERP qui comprend le module du CG afin de mieux maîtriser et contrôler l'activité de l'entreprise, mais ils n'ont pas réussi à cause des failles de l'équipe interne. Aussi, Il confirme que le caractère familial a une influence importante sur le choix du SCG et voici ce qu'il pense : « *MOHAMED ZAHID en tant que président du groupe MENARA, il est le décideur numéro 1 dans toutes les sociétés, ses décisions sont d'ordre financier, il doit savoir tout ce qui se passe au niveau des banques, des caisses et de suivre l'évolution du respect du budget au sein de l'entreprise, donc tous ces besoins et exigences, c'est avec le contrôle de gestion qu'il prévoit des réunions trimestrielles ce qui permet à Mr ZAHID de savoir ce qui se passe dans la société. A cause de la faiblesse de la supervision, la fiabilité de l'information est faible d'où Mr ZAHID a eu une certaine ambiguïté à cause d'un manque de contrôle de gestion et un manque d'outils* ». Ces propos ont le mérite d'être clairs : Le caractère familial a une forte influence sur le choix du SCG du fait que le propriétaire Mr ZAHID est le premier décideur au sein de l'entreprise. Ceci peut-être expliqué par la centralisation du pouvoir et de la prise de décision au niveau de la DG d'où le patron a pris la décision de la mise en place d'un SCG au sein de l'entreprise afin de bénéficier de cette croissance en contrôlant l'activité de MP. Nous avons touché un autre point qui nous a apparu important et qui est d'interroger le responsable du SI sur les relations qui existent entre les fonctions du CG et du SI au sein de MP, et voici les tenus de ces propos : « *Aucune relation car le module du CG dans SAGE X3 n'est pas opérationnel donc on n'a pas un CG. Mais s'il est opérationnel à 100%, je peux dire que l'ERP est tout ce qui est basic au niveau de l'information, c'est-à-dire on peut tirer des états d'engagement de la société vis-à-vis des FRS, factures, bons de commandes et de réceptions qu'on peut décortiquer par famille de produit et type de catégories d'articles, ce qui permet de voir à un moment donné ce qui se passe au niveau des matières, des engagements des commandes, de la situation financière avec les banques et puis contrôler le budget d'une manière classique* ». Pour en avoir le cœur net, nous lui avons demandé s'il pouvait nous fournir un exemple illustratif de cette réalité et sans hésitation il continua : « *Par exemple : on a planifié un tel ou tel chiffre pour une matière première, on peut établir un contrôle classique grâce aux chiffres figurant dans le système, pour voir si on est en dépassement, en seuil de dépassement ou en bonne situation* ». Le responsable du SI confirme qu'actuellement, il n'y a aucune relation mais il a essayé de nous répondre sur notre question en démontrant les différentes relations qui existent afin de comprendre son fonctionnement.

○ **Contrôle de gestion – Performance**

Les relations qui existent entre les fonctions du CG et le SI ont le mérite d'être clairs, c'est pour cette raison que nous avons demandé au responsable du SI de nous préciser l'impact de ces relations sur la performance de l'entreprise, il nous a livré des éléments de réponses très intéressants par apport à ce sujet : « *bien sûr, pour moi le contrôle de gestion avec toutes les informations qui traite ou qui manipule, peut prendre des décisions qui sont d'ordre stratégique pour la vie de la société, et de même pour la performance de MP, soit de plus en plus compétitive, c'est au niveau du contrôle de gestion qu'on détecte ce qui va ou ne va pas, selon le CA qu'il a, il peut prendre des décisions. Automatiquement la liaison entre l'ERP et le CG est primordiale parce qu'on ne peut pas prendre des décisions sans savoir le CA, le chiffre de livraison par jour, le CA ce qui est produit, consommé et stocké et le CA des clients créé par jour, ect... Donc ces informations sont au niveau du CG et c'est à ce contrôle de manipuler ces*

chiffres avec un système ERP, qu'on pourra tirer des états et les traiter d'une façon plus facile, suivre l'évolution de la production, les coûts prévisionnels et les prix de revient, ect... C'est le CG qui doit nous dire d'exécuter ceci ou cela, il faut économiser telle ou telle chose et optimiser la production. Alors s'il dispose d'un ERP intégré à 100%, il contrôlera les ventes commerciales, les achats des matières premières, il détectera ce qui se passe dans le stock ainsi que dans la production. Il sera donc beaucoup plus performant pour ses calculs et à la fin de chaque mois ou de chaque semestre, il est beaucoup efficace. Le CG à l'intérieur de l'ERP SAGE X3 est très indispensable pour être opérationnel et c'est ce qui nous manque au sein du MP». On voit alors clairement l'impact des relations qui existent entre les fonctions du CG et le SI sur la performance de l'entreprise. Ainsi le CG est indispensable pour être opérationnel et que les informations issues du processus de CG ont un impact direct sur les décisions stratégiques prises au sein de MP car c'est le contrôle qui dirige la société et supervise tout ce qui passe à l'intérieur de la société. Toutefois, le responsable du SI a jugé nécessaire de nous préciser qu'aujourd'hui l'ERP SAGE X3 ne contient pas réellement les instruments de mesure de la performance de l'entreprise du fait que les modules du contrôle de gestion et de la comptabilité ne sont pas opérationnels ainsi que d'autres modules. Il projette que d'ici 2012, les outils de travail du contrôle de gestion figureront dans l'ERP afin de permettre de mesurer et de dire si la société est dans le bon sens ou pas. D'un autre côté, le responsable du SI insiste sur le fait que l'attitude à l'égard du CG a un impact sur la participation des autres managers dans le processus du CG afin d'influencer la performance de l'entreprise. Il explique que les managers de MP avaient toujours une idée d'avoir un ERP totalement intégré d'où la nécessité d'informatiser le processus de production, de stock et la procédure logistique. Il confirme à la fin que si tous les personnels sont convaincus par l'idée d'intégrer l'ERP à 100%, automatiquement, il y aura une performance managériale et une compétitivité par rapport au marché à travers bien sûr les informations qu'ils détiennent à partir de l'ERP.

○ **L'implantation de l'ERP et les pratiques antérieurs du CG**

Nous étions curieux de savoir l'historique de l' ERP SAGE X3, mis en place au sein du MP et les raisons de son adoption, stratégie de déploiement et les modules installés et voici ce que nous livre le responsable du SI: « *Le patron a sollicité ABDOUMOUTALIB le pilote du projet ERP du fait qu'il est le mari de sa fille et comme vous voyez ici tout les liens familiaux ont pris la relève au niveau du pilotage du SAGE X3. Le pilote de l'ERP a une vision du groupe et il a une priorité énorme dans la prise de décision. Pour le SI, il a passé par plusieurs étapes dont la dernière est la situation actuelle, c'est la centralisation des trois dossiers parce qu'on a un à EL KELÂA, à Beni-Mellal et un autre à Marrakech, à savoir qu'il n y en a pas des points communs entre ces trois dossiers ni dans la gestion, ni dans le paramétrage. La vision actuelle est de permettre à l'utilisateur de MP de voir ce qui se passe dans chaque dossier afin d'avoir les mêmes procédures de gestion, c'est-à-dire avoir une gestion de commande dans les trois dossiers. Il y a plusieurs stratégies de gestion au sein de MP mais la stratégie de déploiement du SAGE X3 est une stratégie qui émane à 100% du pilote du projet c'est-à-dire toute chose qu'on essaie de mettre en place et sous sa direction. A partir de cela, je pourrai vous dire qu'il y a une seule personne qui décide au niveau de l'ERP SAGE X3 mis en place et qui est Mr ABDOUMOUTALIB en collaboration avec les gens qui sont concernés par le module que nous sommes entrain de mettre en place. IL a une vue d'ensemble de l'informatique et de ce qu'il doit faire puisqu'il est le pilote du projet. Concernant les modules installés, on a un module*

spécial mis en place à 100%, c'est le contrôle de gestion mais malheureusement il n'est pas opérationnel dont il comprend tous les calculs du coût prévisionnel, coût de fabrication, l'analyse de la performance et il inclut aussi les données de bases dont on essaie de voir les coûts standards des produits, les sections, les ratios, les frais généraux, un volet de l'historique des coûts et prix. On a commencé par un tronc commun qui regroupe les données de base et qui commence à partir des tiers, clients, fournisseurs, prospect et le volet des articles. Par la suite, on est passé par un module en commun, vente, achat ensuite est passé à un module de contentieux après un module de sécurité, d'impression qui comprend toutes les impressions de l'ERP. Les principales raisons d'adoption sont d'abord l'effet de mode, puis l'entreprise MP a pour objectif d'éviter le développement interne de l'entreprise surtout après le départ d'un informaticien et la dernière raison c'est que MP voudrait trouver un logiciel avec la taille de l'ERP d'où la nécessité d'avoir un fort prestataire afin de garantir la pérennité des produits sur le long terme». On voit clairement que le responsable du SI nous a donné une vue d'ensemble sur l'historique de l'ERP, les raisons de son adoption, les modules installés et la stratégie de déploiement. Il a souligné également un point très important qui est celui de la centralisation du pouvoir et de la prise de décision autour du pilote de l'ERP d'où les autres personnes impliquées dans la mise en place de l'ERP SAGE X3 sont censées de s'adapter selon la vision de Mr ABDOUMOUTALIB et tout ceci est dû bien sûr au caractère familial de l'entreprise MP.

Face à notre insistance sur le choix, nous avons interrogé le responsable du SI sur les missions du SAGE X3 et les facteurs qui ont conduit à ce choix, il semble avoir saisi le fond de notre pensée et il nous précise : *« Je pense qu'il y a uniquement des facteurs internes qui ont conduit au choix de l'ERP SAGE X3 qui sont : la gestion du projet, implication de la direction générale avec la supervision de Mr ABDOUMOUTALIB qui est le numéro un au pilotage , ainsi nous avons pensé d'intégrer l'ERP dans toutes les sociétés afin de pouvoir consulter toutes les sociétés du holding. Concernant les missions de l'ERP, je dis d'abord qu'il doit organiser et suivre l'ERP dans les procédures avec lesquelles Mr ABDOUMOUTALIB travaille et nous, nous sommes censés de le suivre et de s'adapter à lui à chaque fois »*. Après avoir précisé les facteurs qui ont conduit au choix de cet ERP mis en place et ses missions, le responsable du SI a jugé ainsi nécessaire de souligner un point très important c'est qu'au sein de MP, les missions de l'ERP commencent dès le module vente, achat, sécurité spéciale pour l'administration afin de connaître ceux qui sont connectés ou pas et que le caractère familial a joué un grand rôle aussi dans le choix de cet ERP. Ainsi, le responsable du SI a précisé qu'il y a le CRM qui est un module spécial et qui permet de satisfaire les exigences du client d'une façon informatisée. Pour ce qui est des caractéristiques du SI, le responsable a déterminé que SAGE X3 est centralisé au sein de MP en expliquant : *« Notre projet actuel contient trois dossiers où domine la centralisation, avant il était décentralisé car il y avait des difficultés dans l'ancien système d'ordre technique et le problème de l'ERP à Marrakech en 2007 d'où il a connu des problèmes de facturation car les factures se créent par l'ADL et ceci n'a pas permis aux gens d'EL Kélâa de se connecter à ce dossier . Par contre, les gens de Marrakech ont passé beaucoup de temps à développer le module vente alors ils ont laissé le module achat et même celui d'EL KELÂA sans ERP donc c'était une catastrophe totale. Dans l'ancien système, ils avaient un système qui tourne avec une base de données, interface Access, avec absence de suivi de maintenance pour les bases de données. Ils ont eu donc par conséquent un échec total du système mécanique à l'époque. Pour remédier, on a mis en place un nouveau support ERP avec un nouveau dossier et une nouvelle gestion. Actuellement, on est en phase de centraliser un*

dossier à Marrakech où on a intégré la partie achat, puis la partie vente de BENIMELLAL et d'ici un mois nous allons inclure la partie vente de KELLÂA avec le module comptabilité sur un autre dossier CIGID de façon à ce que les journaux de vente de Marrakech, El kelâa, benimellal soient importés sur ce dossier SAGE X3 afin d'inviter les gens à travailler avec ADONIX et éliminer CIGID. Après toutes ces étapes, nous allons attaquer les autres modules qu'on n'a jamais modifié à savoir stock, gestion de production, immobilisation, finance et le contrôle de gestion. Après tout ceci, nous allons débloquent la comptabilité analytique, le contrôle budgétaire puis le contrôle auxiliaire». Nous sommes donc face à une situation de restructuration des informations dans les modules SAGE X3, afin de pouvoir rendre par la suite ce progiciel de gestion intégré opérationnel à 100% et ceci nécessite encore beaucoup de temps pour MP. A ce sujet, le responsable du SI ajoute que le profil du dirigeant a un impact direct sur la centralisation du SI du fait que le manager a besoin d'un système sécurisé, facile dans l'intégration, dans la mise en place d'un système fiable, dans la maintenance et l'information. Nous avons profité de cette discussion pour lui demander si la croissance connue par l'entreprise ces dernières années a une influence sur le SI mis en place et à quel degré la direction générale a été impliquée dans ce projet, voici les tenus de ses propos : « Bien sûr, l'augmentation de la cadence du travail nécessite un système performant pour supporter plus l'évolution du service. Concernant l'implication de la DG, c'est Mr. M.ZAHID qui a été impliqué à l'époque comme étant un président et il a fourni des moyens humains, financiers en 2006 dont il a été un membre actif du comité de pilotage, il supervise tout ce qui se passe à l'ERP, il reçoit tous les comptes rendus et donne des conseils et des recommandations. En 2007, il y avait un échec de l'ERP mis en place et afin de l'éviter, l'implication de la DG est restée au nom de Mr ABDOUMOUTALIB et Mr. M.ZAHID». Autrement dit, le responsable du SI confirme l'implication totale de la direction générale avec tous ses moyens alors il nous a précisé que la croissance a influencé directement le SI mis en place. En parlant de SI et du CG, nous avons profité de la discussion pour nous renseigner sur l'impact du SI 'SAGE X3' sur la qualité des pratiques antérieures du CG au sein de MP, nous avons eu des éléments étonnants dans sa réponse : « MP est un cas particulier tant qu'on n'a pas encore étudié la comptabilité générale par ERP, donc on n'a pas encore mis en place un système analytique puisqu'on a pas encore paramétré notre budget, on ne peut pas parler du contrôle de gestion si on n'a pas cette partie opérationnelle ». On voit alors clairement que MP ne dispose pas d'un contrôle de gestion, on n'a pas pu avoir alors des éléments de réponses sur l'impact du SAGE X3 sur la qualité des pratiques antérieures du CG puisqu'il n'existe pas.

○ Modalités de changement organisationnel liées à l'implantation de l'ERP SAGE X3

Concernant les modalités de changement organisationnel liées bien sûr à l'implantation de l'ERP SAGE X3, nous avons tenu à en savoir plus en questionnant le responsable du SI sur l'impact des changements apportés par le SI au niveau de MP, les réactions et les obstacles rencontrés par les personnels face à ce changement, voici ce qu'il nous livre : « il y avait un impact des changements apportés par le SI surtout au niveau du président car il existait le retour du grand investissement attendu par tout le monde. Ainsi, il y avait un décloisonnement puisque l'ERP a un cahier de charge et des standards par lesquels il fonctionne, une fois on le paramètre et on le personnalise, donc c'est un progiciel au service de tous les personnels. Pour leurs réactions, au début ils n'ont pas été d'accord du fait qu'il s'agit d'un nouveau produit et s'avère difficile de convaincre les gens par ce nouveau produit. Après, ils ont constaté que ce

système est avantageux, accessible facilement parce qu'ils ont trouvé la pérennité, la disponibilité des informations à partir de leurs postes avec tout simplement un mot de passe qui va leur permettre l'accès. Je ne pense pas qu'il y avait des obstacles rencontrés par l'entreprise face à ce changement». On constate que les personnels ont résisté au changement, ils n'ont pas accepté l'idée dès le départ et il leur a fallu beaucoup de temps pour se convaincre de ce nouveau SI SAGE X3.

2.2.Pilote de l'ERP SAGE X3

○ Contrôle de gestion

Toujours dans le cadre de notre enquête exploratoire du système de contrôle de gestion au sein de MENARA PREFE, nous avons tenté d'avoir certaines informations sur ce SCG. Nous étions d'abord curieux de savoir s'il y avait une fonction du CG et les conditions qui ont conduit à sa mise en place au sein de MP et voici ce que nous livre le pilote de l'ERP: *« je ne suis pas un contrôleur de gestion mais je suis chargé de mission. Pour moi, le système d'information est le contrôle de gestion sachant que sa fonction a été mise en place pour plusieurs raisons, à savoir l'absence d'un cahier de charge net et clair, ensuite les objectifs du Top management ne sont pas connus avec une absence de souci de l'utilisateur ».* Nous sommes donc face à une situation critique où l'entreprise MP a besoin d'un SCG afin d'avoir un cahier de charge bien défini avec une certaine responsabilisation des utilisateurs donc nous pouvons considérer ceci comme étant des facteurs internes qui ont conduit à la mise en place de ce SCG. Nous avons profité de la discussion afin d'interroger le pilote de l'ERP sur les missions du SCG, et voici les tenus de sa réponse : *« Le CG se base sur le SI d'où il doit-être intégré dans toutes les activités de l'entreprise à savoir la comptabilité, les ventes, les achats et la production. Le CG doit savoir ce qu'on a acheté, produit, vendu et le reste du stock, il faut donc une gestion de stock, d'achat mais cela n'existe pas actuellement au sein de MP. Normalement, le CG est une bonne gestion qui nécessite une bonne information au bon moment pour prendre les bonnes décisions mais malheureusement le CG au sein de l'ERP n'existe pas. Nous ne disposons pas de basic, le module achat ne fonctionne pas, il y a un retard de comptabilité et nous avons toujours un problème d'analyse des factures de connexion avec les autres dossiers. Bref, nous ne disposons pas d'un contrôleur de gestion, mais il est uniquement au niveau de la holding qui se charge de contrôler toutes les filiales du groupe sachant qu'on n'a pas un tableau de bord entre les mains jusqu'à aujourd'hui. Chaque département au sein de MP fait son contrôle tout seul avec son propre TB d'où la direction générale ne l'a jamais vu à cause du refus de partage de connaissances et d'informations en fait on travaille à l'aveuglette».* On voit alors clairement que l'entreprise MP ne dispose pas d'un contrôle de gestion mais en fait il est situé au niveau de la holding. Le pilote de l'ERP nous a confirmé que dans chaque département de l'entreprise, les directeurs font leurs tableaux de bord sans les démontrer à la société. Ceci est dû à un manque de communication, du partage de connaissances et de l'information entre les différents personnels. Le pilote de l'information a jugé nécessaire de nous confirmer que même si l'entreprise MP ne dispose pas d'un CG, il doit être centralisé lorsqu'il deviendra opérationnel. Ainsi, il a confirmé que le caractère familial a un impact sur cette centralisation du fait que c'est une société familiale et elle est ingérable car tout le monde croit qu'il est le patron et là on est donc face à un grand conflit d'intérêt. Pour ce qui est de l'impact du profil sur la centralisation du SCG, le pilote de l'ERP ajoute : *« cela dépend de la personnalité de chaque directeur car s'il a une forte personnalité, capable de confronter le patron et il a des arguments irréfutables pour pouvoir dire non, c'est bien sinon, dans le cas contraire il doit*

démissionner». On remarque donc l'influence direct du patron sur les décisions précises au sein de l'entreprise. Nous avons profité de cette discussion afin de le questionner sur l'influence de la croissance connue par l'entreprise ces dernières années sur le SCG mise en place, et voici les éléments de sa réponse : *« Non, je ne pense pas qu'il y avait une influence. Le marché a été porteur et ceci a influencé positivement le CA sachant qu'on travaille toujours à l'aveuglette »*. Selon le pilote de l'ERP et contrairement à ses collaborateurs, la croissance connue par l'entreprise n'a aucune influence sur le SCG mis en place et que le marché a été porteur avant même de l'adopter par l'entreprise. Il ajoute qu'il n'excite aucune relation entre les fonctions du CG et le SI puisque le CG n'est pas opérationnel au sein de l'entreprise MP.

○ **Contrôle de gestion – Performance**

Nous avons essayé de cerner certains aspects sur l'influence du CG sur la performance de l'entreprise d'où le pilote de l'ERP nous a confirmé qu'il existe un impact direct parce que le CG et le SI sont toujours liés. Il souligne ainsi les instruments qui permettent de mesurer cette performance, il a cité le tableau de bord dont l'entreprise MP ne dispose pas. Ensuite il a cité le budget comme étant un élément privilégié pour mesurer la performance mais il a précisé que l'entreprise MP a besoin encore de beaucoup de temps pour l'utiliser. Nous avons interrogé le pilote de l'ERP sur l'existence de l'influence des informations issues du CG sur les décisions stratégiques, et voici ses propos : *« Il faut d'abord, qu'on dispose déjà des informations reprises de la partie du CG pour pouvoir juger s'il y a des décisions prises sur la base de données fournie par le contrôleur de gestion ou pas. Il nous faut encore beaucoup de temps pour arriver à ce stade »*. On constate alors qu'on ne peut pas savoir s'il y a une influence ou pas du fait que l'entreprise MP ne dispose pas du CG. Il ajoute aussi que l'attitude à l'égard du contrôle de gestion a un impact sur la participation des managers à ce processus car si l'ensemble du personnel est convaincu par l'intégration de l'ERP à 100%, automatiquement il y aura une performance managériale importante.

○ **L'implantation de l'ERP et les pratiques antérieurs du CG**

Selon le pilote de l'ERP, SAGE X3 est un système d'information intégré qui a donné ses fruits pour l'ensemble des utilisateurs au sein de MP et non pas uniquement les cadres. Il nous explique sa stratégie de déploiement : *« On travaille avec les moyens de bord selon notre expérience et cela prend beaucoup de temps mais on évolue au fond de nous »*. Il ajoute les raisons qui ont poussé l'entreprise MP à adopter SAGE X3 : *« la cadence de travail, la quantité d'information ainsi que la capacité de Mr. M.ZAHID de prendre les décisions tout seul, tout ceci nous a poussé à adopter SAGE X3 afin de contrôler l'activité de l'entreprise et réduire un peu la centralisation des décisions autour du patron »*. On voit alors clairement que l'entreprise MP avait besoin d'un progiciel de gestion intégré afin de pouvoir contrôler l'ensemble de l'activité de l'entreprise en se basant bien sûr sur des informations fiables. Ainsi le pilote de l'ERP nous confirme qu'au sein de l'entreprise il y avait une certaine centralisation de la prise de décision et du pouvoir autour du patron. Pour limiter un peu cette centralisation, MP a adopté cet ERP pour que tous les personnels soient impliqués dans le processus de la prise de décision et non pas uniquement le propriétaire.

Ajoutons à cela, le pilote de l'ERP précise qu'il existe des facteurs internes à savoir la nécessité d'avoir un cahier de charge bien défini selon les besoins de l'entreprise et d'autres facteurs

externes qui ont conduit à la mise en place de cet ERP, comme le fait d'éviter de faire appel à chaque fois une personne de l'extérieur pour résoudre les problèmes internes de l'informatique. A ce titre, le pilote de l'ERP nous décrit alors avec le plus de précisions possibles les missions du SAGE X3 et voici les tenus de ses propos : *« la mission de l'ERP est de réaliser un tableau de bord afin de pouvoir conduire la société car le SI est le pilier central au sein de toute les sociétés. Il est un outil primordial pour le contrôle de gestion »*. Autrement dit, la mission de l'ERP est de réaliser un tableau de bord pour pouvoir contrôler l'ensemble de l'activité de l'entreprise car le SI est la plate forme du contrôle de gestion. Il est aussi important de souligner que le pilote ERP nous a précisé que SAGE X3 est à la fois centralisé et décentralisé parce que le SI n'a pas cette notion. Il y avait une consolidation au sein de MP qui est un multi-site et au niveau de chaque site, il y avait bien sûr des personnes connectées à chaque SI et puis il y a une centralisation et décentralisation à la fois. Le Pilote de l'ERP affirme ainsi que le profil du dirigeant a un impact direct sur cette centralisation et décentralisation du SI : *« Si le dirigeant n'a pas un tableau de bord, comment on va savoir s'il est réellement compétent ? »*. Nous sommes donc face à une situation critique du fait qu'il n'est pas satisfait du tout du travail du contrôleur de gestion qui est situé au niveau de la holding et que son profil va influencer négativement l'ERP. Quant à l'implication de la direction générale dans la mise en place de l'ERP au sein de l'entreprise, le pilote confirme que la direction a été impliquée à 100% avec des moyens énormes. Il souligne aussi que la croissance connue par l'entreprise ces dernières années n'a aucune influence sur SAGE X3 mis en place puisque le marché a été toujours porteur même avec l'absence du SI. Concernant l'impact de l'ERP sur la qualité des pratiques antérieures du CG au sein de l'entreprise MP, le pilote ERP confirme qu'il n'y a aucun impact puisque l'entreprise MP ne dispose pas déjà d'un contrôle de gestion.

○ Modalités de changement organisationnel liées à l'implantation de l'ERP SAGE X3

Le pilote ERP a mis le doigt sur trois points très importants, le premier est l'impact des changements apportés par SAGE X3 au niveau de l'entreprise car le SI a permis un langage commun au sein de l'entreprise, et aussi d'avoir une organisation bien définie avec des fiches de postes de chaque utilisateur et cadre à l'aide bien sûr d'un SI et le contrôle. Il existait ainsi un découplage puisqu'il y avait un système de consolidation et que SAGE X3 ne peut que faire la liaison entre les fonctions et les services. Le deuxième point est celui de la réaction des personnels réticents face à ce changement mais par la suite ils ont accepté l'idée après qu'ils étaient convaincus que SAGE X3 est un PGI qui va leur faciliter énormément le travail. Troisième point évoqué est celui des obstacles engendrés par ce changement à savoir le chevauchement de l'activité et beaucoup de divergence au niveau de la prise de décision.

2.3. Directeur des ressources humaines

○ Contrôle de gestion

Nous avons commencé notre discussion avec le DRH en lui demandant s'il existait une fonction du contrôle de gestion au sein de MP et les conditions dans lesquelles elle a été mise en place, voici ce qu'il en pense : *« Alors, pour Ménara Préfa, Le contrôle de gestion date de 2006 en fait c'est un besoin qui devait bien sûr surgir donc c'est une fonction qui est devenue à travers le temps indispensable. Elle a été mise en place sous la volonté des dirigeants d'instaurer cette fonction dans l'optique d'optimisation et de cadrage de l'activité et bien sûr la*

rentabilité du délice et voilà c'est dans cette optique que les dirigeants décident d'instaurer le contrôle de gestion». En d'autres termes, le DRH semble penser que la fonction du contrôle a été mise en place à partir de 2005 d'où la nécessité de contrôler l'ensemble de l'activité afin de savoir tout ce qui se passe à l'intérieur et à l'extérieur de l'entreprise. Ajoutons à cela, le DRH décrit les principales missions du CG, d'abord il permet de contribuer à l'élaboration des objectifs de MP, ensuite il planifie les moyens financiers, humains et techniques à mettre en œuvre, puis il réalise des études économiques et financières et à la fin il permet d'élaborer les outils nécessaires au suivi des résultats. Il précise aussi que le facteur principal qui a conduit au choix du CG, c'est la volonté du dirigeant de faire quotidiennement un suivi de l'activité. Nous étions curieux de savoir si ce SCG est centralisé ou décentralisé et voici les propos de la réponse du DRH: *« le SCG est centralisé parce que c'est une fonction qui doit-être un poste en plein temps au niveau de la société MP. Le profil de dirigeant et le caractère familial ont toujours un impact sur cette centralisation du fait que le contrôleur de gestion doit faire le reporting quotidien et instantané afin de corriger les anomalies en temps selon sa vision bien sûr »*. Pour profiter de la discussion nous avons interrogé le DRH si la croissance connue par l'entreprise a une influence sur le CG mis en place et voici ces affirmations: *« Bien sûr, impérativement cela devait avoir une influence car la croissance de l'activité est venue en parallèle avec les besoins de procédures, d'instauration, de règle de gestion et bien sûr en parallèle est venue une influence sur l'activité, sur le contrôle de gestion et ça devient de plus en plus important »*. On constate alors que le SCG a été mis en place au moment où l'entreprise a connu une croissance importante afin de contrôler l'activité de l'entreprise et de satisfaire tous les besoins des utilisateurs. Quant aux relations qui existent entre les fonctions du contrôle de gestion et le SI au sein de MP, le DRH explique : *« C'est une relation étroite, une relation je dirai jumelle d'où le contrôle de gestion doit alimenter le SI et vice versa. Un système d'information doit suivre les orientations du contrôle de gestion afin de maîtriser l'activité de l'entreprise. SAGE X3 est fait pour faciliter le travail du contrôleur de gestion. S'il est bien sûr bien alimenté et bien étudié c'est un peu l'idéal*». Autrement dit, on constate l'existence d'une relation étroite entre le SI et le CG, sachant que l'ERP est la plate forme du contrôleur de gestion car il lui facilite les tâches.

○ **Contrôle de gestion – Performance**

Le DRH confirme que la relation étroite qui existe entre le CG et le SI a un impact direct sur la performance de l'entreprise car comme il nous a expliqué précédemment, le monde appartient à ceux qui disposent de l'information fiable et en temps réel et ceci influence donc la performance. Ajoutons à cela, le DRH détermine les instruments qui permettent à l'entreprise de la mesurer d'où il a cité le tableau de bord et le chiffre d'affaires. Ainsi il nous a précisé que le budget n'est pas un instrument suffisant pour mesurer la performance parce qu'il est lié aux aléas de la conjoncture, donc le budget est fait juste pour le respecter et de le modifier selon le contexte bien sûr. Pour ce qui est de l'impact des informations issues du CG sur les décisions stratégiques, voici ce que le DRH pense : *« Bien sûr qu'il y a de l'influence, chaque fois qu'il y a un besoin, les dirigeants demandent les informations et à la base de ces dernières, ils prennent leurs décisions stratégiques mais nous au sein de MP, nous ne sommes pas encore arrivés à ce stade car on n'a pas un contrôle de gestion réellement opérationnel*». Toutefois dès qu'on lui a parlé de l'influence des informations issues du processus de CG sur les décisions stratégiques prises, le DRH dénonce l'implication des managers dans le processus du contrôle de gestion et leur impact sur la performance managériale. Il avoue que cette implication est primordiale car elle sert

d'alimenter un SI avec des données fiables et en temps réel ce qui permet à l'entreprise d'avoir une meilleure performance.

- **L'implantation de l'ERP et les pratiques antérieures du CG**

Nous avons demandé au DRH de nous présenter brièvement le projet SAGE X3 et voici les tenus de ses propos : *« Au début, la société disposait des systèmes séparés c'est-à-dire un système qui traite la comptabilité et l'autre qui traite le commercial ect...MP a connu un développement extraordinaire avec le Boom immobilier qu'a connu la ville de MARRAKECH au niveau du développement de l'activité immobilière. Nous sommes arrivés à un stade où les logiciels sont saturés et ils n'arrivent plus à suivre l'évolution de l'activité de l'entreprise. A ce moment là, la décision stratégique de la DG a visé d'acquérir un SI performant qui va justement rassembler l'ensemble des activités et puis bien sûr consolider l'information pour justement disposer d'un moyen de gestion performant qui est le tableau de bord de la société. Il y avait des besoins à partir de 2003 et c'est là où Mr. ZAHID a commencé de chercher et de choisir un système adéquat à la société. SAGE X3 a été un choix assez pertinent»*. Nous étions donc plus curieux de savoir les facteurs qui ont conduit à la mise en place de cet ERP SAGE X3 et ces missions et voici ce que pense le DRH : *« Les facteurs sont le besoin qui est émané, pré-acquis des saturations et aussi le besoin des logiciels dont on dispose. Concernant les missions de l'ERP, il permet aux dirigeants de piloter et d'avoir les informations fiables en temps réel»*. A ce titre, les principales missions de SAGE X3 sont d'abord le pilotage, ensuite rendre l'ensemble des informations fiables pour l'entreprise MP. Le DRH a jugé nécessaire d'évoquer un point qui est très important et qui rejoint exactement l'avis du pilote de l'ERP et qui se rapporte à la centralisation et la décentralisation du SI, et voici les propos de sa réponse: *« La notion de centraliser ou décentraliser est un peu inadéquate car le SI n'a pas cette notion. Il y avait une consolidation au sein de MP qui est un multi-site et au niveau de chaque site, il existait bien sûr des personnes connectées à chaque SI et puis il y a une centralisation et décentralisation à la fois»*. Il dénonce directement par la suite comme quoi le profil du dirigeant a un impact sur cette consolidation car plus le dirigeant est compétent et il a la capacité d'imposer son avis auprès du patron, plus l'ERP s'influence par son profil. Ainsi, le DRH ajoute que la direction générale a été impliquée à 100% dans la mise en place de l'ERP SAGE X3 d'où elle a réservé plus de deux millions de dirhams pour ce projet. Nous avons questionné le DRH sur l'impact de SAGE X3 sur la qualité des pratiques antérieures du CG au sein de MP et voici les éléments de sa réponse : *« Normalement, c'est ce que devez-être mais il y avait des problèmes d'installation et de paramétrage, ect... C'est un travail réel et puis un système d'information ne peut être utile qu'aux contrôleurs de gestion, c'est certain »*. On voit alors clairement que l'entreprise ne dispose pas d'un SCG.

- **Modalités de changement organisationnel liées à l'implantation de l'ERP SAGE X3**

Le temps limité qui nous a été accordé touchait à sa fin et nous devrions à tout prix avoir des éléments de réponses sur les changements apportés par la mise en place de l'ERP SAGE X3 à savoir la réaction des personnels et les obstacles engendrés par ce SI. Nous avons interrogé le DRH sur l'impact des changements apportés par le SI au niveau de l'entreprise, sa réponse est la suivante: *« je vais répondre selon ma conception des choses, le changement qui a eu, c'est la consolidation des informations. Il y a aussi cette notion d'information fiable et en temps réel,*

ceci est capital car cela a donné beaucoup de choix et d'opportunités pour bien piloter les processus. Donc je vois que ces deux atouts sont les plus importants». L'idée à retenir est qu'il y a deux impacts majeurs apportés par le SI au niveau de l'entreprise qui sont la consolidation des informations et avoir l'information fiable et en temps réel. Nous avons profité de la discussion afin de lui demander si SAGE X3 a contribué à un décloisonnement des fonctions et services au sein de MP, et voici ce qu'il pense : *« Oui bien sûr, comme j'ai dit tout à l'heure qu'il y avait un système de consolidation et le SI ne peut que faire la liaison entre les différentes fonctions et services ect... »*. On voit alors clairement que SAGE X3 a contribué à un décloisonnement des services et fonctions au sein de l'entreprise. Pour les réactions des personnels, le DRH précise qu'il y avait au départ des résistances face à ce changement, aussi certaines personnes ont refusé l'idée catégoriquement mais par la suite ils ont accepté et ils l'utilisent actuellement. Il souligne que l'obstacle majeur rencontré par l'entreprise est celui de la phase d'acceptation du changement.

2.4. Directeur marketing et commercial

○ Contrôle de gestion

Nous avons commencé notre entretien avec le DMC en évoquant un premier point relatif au contrôle de gestion : la durée d'existence de la fonction du contrôle de gestion et les conditions dans lesquelles a été mise en place. A ce sujet, il nous a précisé: *« La fonction du contrôle de gestion existe au sein de MP depuis 2006 et elle a été mise en place lorsqu'il y avait un besoin de contrôle de tout ce qui se passe afin d'avoir une idée claire, une vision surtout au niveau des opérations, des activités, entrées et sorties des matières premières aussi bien que de produits finis, et coût de facturation. Il a y eu donc des problèmes, à vrai dire de comptabilité, si on peut dire de finances avec les clients, les fournisseurs en terme d'exactitude, de collaboration, de ce qui est reçu et livré et alors il était difficile de faire les comptes avec certains clients et donc de là l'idée de penser à instaurer un SCG pour contrôler les activités et avoir une lecture de tout ce qui se passe »*. Nous avons profité de la discussion afin de lui demander de nous décrire avec plus de précision l'organisation et les missions du CG, et voilà les tenus de ses propos qui sont très semblables à ceux du responsable SI : *« L'organisation est organisée en pôle opérationnel et en pôle support. Le premier est la direction commerciale, de production, tandis que le second est celle des ressources humaines, le CG, la direction financière et de la qualité. Concernant les missions du CG, il doit mettre en place les budgets, réaliser le tableau de bord pour le suivi des activités, je pense que se sont les principales missions du contrôle de gestion »*. Nous n'aurons pas plus de détails de sa part mais l'idée à retenir c'est que, dans une entreprise familiale comme MP comme dans toute autre organisation, la fonction du contrôle de gestion a été mise en place lorsque MP avait besoin d'avoir une vision claire sur tout ce qui se passe à l'intérieur et à l'extérieur de l'entreprise. Il a pour mission de contrôler l'ensemble d'activité de l'entreprise en réalisant le tableau de bord, de mettre en place le budget dans chaque pôle d'organisation. Ajoutons à cela, le DMC précise qu'il y a des facteurs internes liés au pilotage de l'activité qui ont conduit à la mise en place du CG. Pour la centralisation ou la décentralisation du SCG au sein de MP, le DMC nous explique contrairement à l'avis du responsable SI, le pilote ERP et directeur de développement: *« IL faut savoir d'abord, s'il existe réellement un SCG au sein de l'entreprise car on ne l'a pas. Nous avons en fait un seul contrôleur de gestion au niveau de la holding, mais ce qu'il faut noter c'est que chaque département a un tableau de bord »*. Nous étions donc curieux de savoir si le profil du dirigeant a un impact réel sur cette décentralisation et le DMC nous a répondu d'une manière assez précise : *« Bien sûr, maintenant c'est obligatoire de piloter*

son activité à travers les outils du CG, ce n'est plus un choix, non plus un luxe mais c'est surtout une chose que nous les managers avons besoin de pratiquer ». Ce que nous pouvons retenir de cette réponse est que le profil du dirigeant influence la décentralisation du SI puisque dans chaque département on trouve un directeur qui établit un tableau de bord. Il y a donc une certaine décentralisation du pouvoir d'où il y a une forte autonomie dans la manière d'effectuer le contrôle au sein de MP. Concernant l'influence du caractère familial sur le choix du CG mis en place, le DMC souligne qu'une entreprise familiale est très difficile à gérer, elle demande plus de contrôle et là c'est un grand conflit. Nous avons questionné le DMC sur les relations qui existent entre les fonctions du CG et SAGE X3, et voilà ce qu'il pense : *« Le SI est tout simplement la base de travail d'un contrôleur de gestion. Si le système d'information n'est pas modélisé pour faire ressortir les informations utiles au contrôleur de gestion, il ne pourra pas faire son travail parce que déjà la masse de l'information est importante »*. Autrement dit, le SI est la base du travail du contrôleur de gestion car il lui facilite la tâche du contrôle et il lui donne les informations en temps réel afin de pouvoir contrôler l'activité de l'entreprise.

○ **Contrôle de gestion – Performance**

Face à notre insistance sur les différentes relations qui existent entre le CG et ERP SAGE X3, le DMC semble avoir saisi le fond de notre pensée et nous précise : *« Cette relation étroite qui existe entre le SI et le CG a une influence très importante sur la performance de l'entreprise du fait que les indicateurs visualisés sur lesquels opère l'entreprise, sont des éléments qui vont apporter l'amélioration. Moi je compare le CG à une démarche qualité qui vise à améliorer le service au jour le jour »*. L'idée à retenir ici, c'est que le SI permet au contrôleur de gestion de mieux maîtriser l'activité de l'entreprise afin d'avoir une meilleure performance. Ajoutons à cela, le DMC nous a précisé les indicateurs de mesure de cette performance dont il a cité le tableau de bord et le budget. Mais il nous a souligné que le budget uniquement n'est pas suffisant, il faut avoir une complémentarité entre les deux. Concernant l'influence des informations issues du processus CG sur les décisions stratégiques de l'entreprise MP, voici les tenus de ces propos : *« Il faut déjà qu'on dispose d'informations reprises de la partie CG pour pouvoir juger s'il y a des décisions prises sur la base de données fournies par le contrôleur de gestion ou pas »*. De manière générale, l'entreprise familiale MP ne prend pas ses décisions à partir de l'ERP du fait qu'il n'y a pas des informations fiables et disponibles en temps réel. Le DMC confirme que la participation des managers au processus du CG a un impact sur leur performance managériale du fait que le CG est au service des directions, et des autres managers. Ainsi, le CG est seulement un outil utilisé par ces managers donc la performance est liée à leur participation.

○ **L'implantation de l'ERP et les pratiques antérieures du CG**

Pour l'implantation de l'ERP SAGE X3, nous avons encore une fois scruté l'historique de l'ERP avec sa stratégie de déploiement et ses raisons d'adoption. La réponse du DMC nous a semblé très familière, vu qu'effectivement elle est semblable, à quelques détails près, aux réponses données par les autres responsables et directeurs interviewés. Nous n'allons pas nous répéter, ce qui a été dit pour eux, reste valable. Tout comme avec les autres directeurs, nous avons tenu à savoir ce que pensait le DMC des missions du SI et les facteurs qui ont conduit au choix de cet ERP, et voilà les tenus de sa réponse qui sont très semblables à ceux du responsable SI : *« les missions de l'ERP commencent dès le module vente, achat, sécurité spéciale pour*

l'administration afin de connaître ceux qui sont connectés ou pas et que le caractère familial a joué un grand rôle aussi dans le choix de cet ERP. Il y a aussi le CRM qui est un module spécial et qui permet de satisfaire les exigences du client d'une façon informatisée. Concernant les facteurs, je pense qu'il y a uniquement des facteurs internes qui ont conduit au choix de l'ERP SAGE X3 et qui sont : la gestion du projet, implication de la direction générale avec la supervision de M. ABDOUMOUTALIB». On voit alors clairement que le choix de l'ERP a été fait sur la base de l'implication de la DG et la gestion du projet. Le DMC rejoint l'avis de ses collaborateurs à savoir le responsable du SI et le directeur de développement, il souligne que l'ERP SAGE X3 est centralisé afin d'avoir une seule vision pour travailler avec les mêmes règles de gestion au sein de MP. Ainsi, il confirme que le profil du dirigeant a un impact direct sur cette centralisation du fait que c'est l'homme qui décide, qui développe les visions, et les stratégies. Pour ce qui est de l'implication de la direction générale dans la mise en place de l'ERP, le DMC précise qu'elle a été impliquée totalement dans le projet avec tout ses moyens afin de pouvoir résister à la forte croissance et de suivre l'évolution que l'entreprise MP a connue. Il ajoute que le SI influence la qualité des pratiques antérieures du CG au sein de l'entreprise MP car si le contrôleur de gestion ne dispose pas d'informations fiables et en temps réel, il ne pourra jamais pratiquer sa mission.

○ **Modalités de changement organisationnel liées à l'implantation de l'ERP SAGE X3**

Pour mettre en évidence les modalités de changement organisationnel, nous avons demandé au DMC si effectivement les changements apportés par la mise en place du SAGE X3 ont un impact au niveau de l'entreprise, il nous a répondu: *« Je crois que grâce au SI, il y a un nouveau langage commun qui est entrain de se faire au sein de MP, c'est que tout le monde travaille sur le même progiciel donc il y a plus de communication qu'auparavant. Ainsi, ce changement a contribué à un décloisonnement entre les fonctions et les services parce que l'organisation actuelle de l'entreprise est gérée d'une manière transversale».* L'idée principale à retenir est que ce changement a créé un langage commun entre les différents personnels, il a contribué à un meilleur décloisonnement entre les fonctions et les services au sein de MP. Quant aux réactions des personnels face à ce changement, le DMC souligne qu'il y avait des résistances au début comme tout changement chez les utilisateurs mais par la suite ils se sont habitués et ils ont apprécié le projet. A la fin de notre entretien avec le DMC, il nous a déterminé les obstacles engendrés par ce changement et qui sont le chevauchement d'activité et beaucoup de divergence d'intérêt au niveau de la prise de décision.

2.5. Directeur de développement

Selon nos plans initiaux, en plus des entretiens que nous avons pu obtenir auprès des directeurs et responsables, nous devrions mener un entretien avec une personne qui a établi un grand effort dans la mise en place de l'ERP du fait qu'elle a été le pilote et que grâce à elle, SAGE X3 a commencé à être opérationnel. Après une mûre réflexion et vive analyse des alternatives qui s'offraient à nous, nous avons pu, grâce aux conseils et à l'encadrement du responsable SI, détecter la personne la plus apte à combler, plus ou moins, nos besoins en information : nous avons opté pour le directeur de développement.

Présent dans l'entreprise MENARA PREFA depuis 2004, soit deux ans après sa création, cet homme est ce qu'on pourrait appeler sans hésitation le bras droit du propriétaire de la société. Il n'a pas hésité un instant à nous accorder notre entretien et a exprimé beaucoup d'intérêt pour le thème sur lequel nous travaillons. D'ailleurs, notre entretien avec lui a pris beaucoup plus de temps que tous les autres entretiens : il prenait le temps de bien décortiquer nos questions et nous livrait des réponses dont le contenu était parfois plus riche que le cadre dans lequel on voulait les contenir. Son franc-parler et son éloquence, nous ont apporté des éléments de réponses pertinents, et nous ont renseignés sur la qualité des personnes dont s'est entouré le management de l'entreprise.

○ Contrôle de gestion

Avant de nous attaquer aux questions de fond, nous avons d'abord tenu à en savoir plus sur la fonction du contrôle de gestion et les conditions dans lesquelles a été mise en place. Voici les propos qu'a tenu le directeur de développement à ce sujet: « *On a engagé un contrôleur de gestion en 2006 afin de pouvoir mettre en place les budgets et de faire un système de reporting de la direction générale. Ainsi, la fonction du CG a été mise en place pour pouvoir contrôler l'évolution de l'activité et de répondre aux besoins du marché, c'est dans ce sens qu'on la mise en place* ». Nous sommes donc face à une situation où MP a été censée de recruter un contrôleur de gestion afin de pouvoir contrôler l'activité de l'entreprise et en répondant bien sûr aux besoins du marché à travers la mise en place du budget et de faire le reporting. Le directeur de développement nous explique les missions de cette fonction du contrôle de gestion ainsi il précise les facteurs internes qui ont conduit à sa mise en place : « *Les missions du CG sont d'abord de mettre en place le budget qui nécessite bien sûr de vérifier les sources d'informations et que les clôtures de délais mensuelles sont faites, et aussi de voir si les achats sont faits sur la demande et si on achète et on vend au meilleur prix. Tout ceci veut dire qu'il faut qu'on soit garant de tous les chiffres et de toutes les actions qui sont faites au sein de la direction. Malheureusement le contrôle de gestion n'a pas été perçu de cette manière car beaucoup de gens l'ont considéré comme étant le gendarme c'est-à-dire le policier de la direction générale. Nous étions donc censé de substituer le CG à des tâches qui ne sont pas les tâches d'un contrôleur de gestion c'est-à-dire il est passé d'une responsabilité du reporting et de remonter l'information à un acteur de la mise en place de l'informatique, tout ceci a fait perdre des années pour le contrôle de gestion au sein de l'ERP. Concernant les principaux facteurs qui ont conduit à la mise en place de cette fonction du contrôle, c'est le besoin d'information fiable et en temps réel* ». L'idée essentielle à retenir, c'est qu'il y avait un échec de la mise en place du contrôle de gestion puisqu'il a été mal perçu comme étant un gendarme. Nous avons aussi demandé au directeur de développement s'il pouvait nous parler des caractéristiques de la fonction du contrôle de gestion. Sa réponse, bien que prévisible à certains égards, peut étonner : « *Nous ne disposons pas d'un CG mais si nous l'avions, normalement il doit être centralisé. Nous voyons cette centralisation aujourd'hui comme si le CG était affilié, attaché à MP, on l'a remonté à la holding, on a fait quelque chose de particulier et qui ne se fait pas beaucoup, c'est qu'on a rattaché le CG au DAF d'où ce dernier est lié à la direction générale. Je sais très bien que ceci est contradictoire mais on l'a fait dans une perspective de consolider déjà le système financier, on a eu donc un DAF au niveau de MP qui n'a pas été à la hauteur de sa mission, et on a perdu deux ans de travail au sein de la société. Aujourd'hui, il y a un engagement du directeur financier du groupe avec plus d'expérience et plus de savoir et de savoir-faire afin de*

pouvoir diriger une direction financière au niveau des filiales. Actuellement, nous sommes entrain de mettre en place un directeur financier dans MP mais qui sera chapoté par le directeur financier du groupe». Il ajoute que les éléments 'profil du dirigeant' et 'famille' viennent apporter leurs piments : « On est dans une société familiale où on va mettre du contrôle de gestion pour pouvoir vérifier plus si on n'est pas volé et non pas pour la performance de l'entreprise. On aimerait bien avoir un contrôleur de gestion en interne qui retient les chiffres et qui est de confiance car dans la fonction c'est une mission très délicate puisqu'on touche le fond de la source de l'information. En principe, un contrôleur de gestion doit savoir est ce que l'entreprise tient sa route ou pas ? Est-ce qu'elle fonctionne correctement ou pas ? Quand vous êtes dans une société familiale, cela est plus visible car les personnes qui détiennent, collaborent l'information donc externaliser du CG n'ont pas réussi ». Autrement dit, le contrôle de gestion au sein de MP n'a pas bien réussi dans sa mise en place à cause du caractère familial, du profil du dirigeant, du SI qui n'a pas été bien intégré au sein de l'entreprise. Quant à la croissance connue par l'entreprise MP et son influence sur le CG mis en place, le directeur de développement nous explique : « Quand on est en pleine expansion, logiquement on doit penser si on a les outils suffisants pour suivre l'évolution car vous pouvez maîtriser du point de vue extérieur et c'est facile pour l'entreprise MP car nous avons des capacités extraordinaires mais à l'interne je ne pense pas. C'est pour cette raison le contrôle de gestion devient un élément majeur et primordial pour MP». On voit alors clairement que plus la croissance augmente, plus l'entreprise MP a besoin d'un SCG afin de maîtriser l'activité de l'entreprise. Concernant les relations qui existent entre les fonctions du contrôle de gestion et le SI, nous avons questionné le directeur de développement sur le fonctionnement de ces relations. Sa réponse, bien que prévisible à certains égards, peut étonner : « Elles ne fonctionnent pas, vous voulez que je vous dis la vérité, on n'a pas un contrôle de gestion. On a l'idée et on a essayé à un certain moment de faire le contrôle de gestion mais tout ce qu'on a pu faire c'est assez superficiel justement car le SI n'est pas encore fiable pour remonter l'information complète et en temps réel. En fait, on peut avoir un SI sans contrôleur de gestion possible, mais on ne pourra pas avoir un CG sans SI car l'un sans l'autre est impossible». A ce sujet, le directeur de développement nous explique que le CG ne pourra jamais fonctionner sans SI, et que le CG au sein du MP n'est pas encore opérationnel et comme il nous a expliqué tout à l'heure que l'entreprise a pris le contrôleur de gestion du groupe et elle l'a attachée au DAF pour justement avoir de CG où l'entreprise est entrain de mettre en place la comptabilité.

○ **Contrôle de gestion – Performance**

Lorsqu'on évoque la relation qui existe entre les fonctions du contrôle de gestion et le SI, nous avons interrogé le directeur de développement sur ces relations, leurs impacts sur la performance et là-dessus. Le directeur de développement ne mâche pas ses mots : « Je pense qu'il y a un impact mais négativement car on vend à tous ceux qui veulent acheter parce qu'on cherche seulement le CA. Quand on est dirigeant d'une société, et plus qu'on est patron cela veut dire que c'est ma société, c'est le cas de MP. Elle appartient à des gens, directeur général d'où ce dernier peut-être un salarié et non pas uniquement le patron. Donc sinon vous montrez les choses bien». Il explique par un exemple : « Quand vous ne contrôlez pas une société, vous êtes étudiante et vous avez réussi l'année dernière avec une certaine note. Si je vous enlève le système des notes, vous allez travailler, si je vous dis que votre rapport n'est pas noté alors pourquoi vous êtes là ? C'est le cas de MP et tout ceci influence négativement la performance

de l'entreprise ». On ressent qu'il y a une sorte de crainte des conséquences d'un manque de contrôle au sein de MP qui va se répercuter négativement sur la performance de l'entreprise. Concernant les instruments de mesure de cette dernière, le directeur de développement souligne qu'il y en a beaucoup mais il a cité uniquement le tableau de bord. Il explique : « *Un TB qui ne remonte pas automatiquement du SI, il n'est pas un TB si vous devez le construire. Par exemple quand on conduit une voiture, on n'attend pas qu'elle nous ordonne d'appuyer sur un bouton, est ce qu'on est obligé de s'arrêter de faire tourner les manivelles et de donner trois coups de marteau, combien d'essence nous reste. Malheureusement c'est le cas de MP car chacun élabore son TB et il mentionne ce qu'il veut pour une simple raison c'est que le SI ne permet pas de décentraliser donc les gens qu'est ce qu'ils font, ils ont une culture de CG et de suivi, ce n'est pas un problème* ». On peut dire ici que l'entreprise MP ne dispose pas réellement d'un instrument de mesure et que chacun fait ce qu'il veut, on constate alors qu'il y a beaucoup d'informel au sein de l'entreprise. Ainsi, le directeur de développement précise que le bon budget peut-être un instrument privilégié pour mesurer la performance de l'entreprise. Quant à l'influence des informations issues du processus CG sur la prise de décision stratégique, le directeur de développement ne manque pas de le souligner : « *Bien sûr qu'il y a de l'influence car si vous avez un mauvais CG et un mauvais budget, vous allez croire que vous êtes performant alors réellement vous ne l'êtes pas. Vous allez aussi penser que vous êtes performant, surtout c'est ça le plus grave. Celui qui sait déjà qu'il n'est pas performant et il fait en sorte de le devenir, pour moi il est meilleur par rapport à celui qui croit qu'il est performant et un jour il tombe directement parce que depuis dix ans tu crois que tu es performant, tu investis et tu achètes et en fin de compte tu déliras* ». Il évoque aussi un point très important, c'est que le CG est celui qui permet de savoir si l'entreprise est dans le bon sens ou pas ? Est ce qu'elle a l'intérêt d'investir ou pas ? Un bon contrôle de gestion avec un meilleur budget permettent à l'entreprise d'avoir des informations fiables qui vont influencer positivement les décisions stratégiques de l'entreprise. Ce n'est pas le cas bien sûr pour MP puisqu'elle a un mauvais CG avec un mauvais budget. Nous avons demandé au directeur de développement ce qu'il pense de l'attitude à l'égard du contrôle et son impact sur la participation des managers à ce processus, sa réponse est la suivante : « *Je ne vous réponds pas là-dessus parce que c'est une question qui pourrait être posée à quelqu'un qui a du CG. Dans notre cas, les gens élaborent leur TB tous seuls en essayant de démontrer qu'on a un CG mais réellement on ne l'a pas et chacun essaye de faire ce qu'il veut pour démontrer à la fin qu'il fait quelque chose de positif* ». A ce sujet, on voit alors clairement que MP ne dispose pas de CG et chacun essaye de le faire à sa manière.

○ **L'implantation de l'ERP et les pratiques antérieurs du CG**

Quant à l'implantation de l'ERP sage x3 au sein de l'entreprise MP, nous avons encore scruté une fois l'historique de l'ERP, sa stratégie de déploiement et les raisons de son adoption et voici des éléments de réponse que nous avons pu obtenir auprès du directeur de développement : « *C'est un besoin qui s'est ressenti en 2005-2006 car on a commencé à avoir une forte activité et puis on a essayé de mettre en place quelque chose qui pourrait répondre aussi bien à un souci de gestion de l'information et des données et mettre en place le CG est la seule façon de le faire, c'est de mettre en place l'ERP. On a fait donc ce choix qui existe sur le marché et qui répond bien à nos besoins et correspond plus au moins à notre budget...* ». Cette réponse nous a semblé très familière, vu qu'effectivement elle est semblable, à quelques détails près, aux réponses données par les autres directeurs et responsables interviewés. Nous n'allons pas nous répéter, ce

qui a été dit pour eux, reste valable. Nous avons demandé au directeur de développement de nous décrire avec le plus de précisions possibles les missions du SI et les facteurs qui ont conduit à ce choix, et voici ce qu'il pense : *« Les principales missions sont d'abord couvrir la chaîne du haut en bas de retomber jusqu'au bout car sage x3 va de devis jusqu'à la facture finale en passant par le commercial, le recouvrement, la comptabilité, la relation client, le contrôle de gestion, la trésorerie et vous pouvez imbriquer dedans les ressources humaines, la production ect... Ensuite sage x3 permet de remonter l'information aussi et en temps réel, donc il permet de faire tout ça. Je pense qu'il y en a un seul facteur interne qui a conduit à la mise en place de cet ERP, c'est le besoin de centralisation »*. Les propos du directeur de développement démontrent deux missions du sage x3 qui sont le couvrent de la chaîne du retombé du haut en bas, ainsi il confirme qu'il y a uniquement un seul facteur qui a conduit au choix de cet ERP, c'est le besoin de centralisation de l'information. Face à cette réponse qui a eu le mérite d'être franche, nous avons demandé au directeur de développement si le SI mis en place est centralisé ou décentralisé, et voici les tenus de ces propos : *« La plus grosse erreur que l'entreprise MP a fait dans la mise en place de l'ERP, c'est qu'elle a pensé qu'une seule personne peut faire directement la mise en place de l'ERP. Il a été centralisé autour d'un seul pilote qui a créé un comité de quatre personnes sans impliquer l'ensemble des personnes dans sa mise en place qui est intégré dans un logiciel de gestion sans l'implication du commercial, du contrôleur de gestion, ect... On appelle ceci un suicide »*. Il ajoute deux éléments, le premier est le 'profil du dirigeant' tandis que le second est 'l'élément familial', et il continua : *« Le profil du dirigeant est un profil familial car il détient le pouvoir, l'information détient le pouvoir et donc forcément on a besoin toujours de centraliser les choses et ce n'est pas possible. Sans oublier que la direction générale a été impliquée à 100% dans la mise en place de ce projet »*. Autrement dit, MP a commis une grande erreur, c'est qu'elle a essayé de centraliser l'ERP autour d'une seule personne avec ses trois collaborateurs et ceci est dû bien sûr au caractère familial. C'est pour cette raison que l'entreprise a perdu beaucoup d'année sans contrôle de gestion car le SI est la plate forme du travail d'un contrôleur de gestion. Normalement, si nous étions peut-être dans une autre société non familial, on ne va pas voir cette centralisation du pouvoir et que la mise en place de l'ERP aura réussi au lieu d'échouer qui est bien sûr le cas de MP. Ajoutons à cela que le directeur de développement confirme que la croissance connue par l'entreprise a influencé le SI mis en place. Il explique : *« En principe, un SI qui gère mille données doit pouvoir gérer dix milles s'il est bien fait bien sûr mais c'est toujours l'évolution qui démontre les problèmes du mal fonctionnement ou dysfonctionnement qui apparaissent rapidement »*.

Nous avons questionné le directeur de développement sur l'impact de SAGE X3 sur la qualité de pratiques antérieures du CG au sein du MP et voici les éléments de sa réponse : *« Je ne peux pas vous répondre puisqu'on n'a pas un contrôle de gestion »*.

○ Modalités de changement organisationnel liées à l'implantation de l'ERP SAGE X3

Le temps limité qui nous a été accordé touchait à sa fin et nous devrions à tout prix avoir des éléments de réponses sur les changements apportés par la mise en place de l'ERP SAGE X3 à savoir la réaction des personnels et les obstacles engendrés par ce SI. Nous avons interrogé le directeur de développement sur l'impact des changements apportés par SAGE X3 au niveau de l'entreprise et voici les tenus de ces propos : *« Je ne suis pas le mieux placé pour répondre à cette question parce que je ne suis pas convaincu de ce SI, je ne peux pas vous donner l'impact. S'il fonctionne, je pourrai vous dire que cet un impact positif parce qu'il permet de centraliser*

et d'avoir plus de précision au niveau de données et ce n'est pas le cas. Aujourd'hui le SI est en principe aurait dû faciliter le travail des gens et je ne suis pas convaincu qu'il le fasse». A ce sujet, on voit alors clairement la perception de l'échec de l'implantation de l'ERP. Le directeur de développement ajoute que tous les utilisateurs l'ont porté, ils l'ont voulu, ils ont collaboré après ils étaient déçus et ils ont continué à se battre parce qu'ils sont convaincus que c'est un outil qui va leur faciliter la tâche de travail. Ceci a engendré plusieurs difficultés au niveau de la capacité d'investissement beaucoup d'argent et aussi au niveau des locaux qui sont très coûteux et finalement au niveau des résultats.

- **Section II :** Discussions et analyse des résultats
 - **Paragraphe -1 :** Perception des différentes parties prenantes sur le SCG mis en place et sa relation avec le SI

1.1. L'intégration de la fonction du contrôle de gestion et ses missions

Le DAF, le DG, le contrôleur de gestion et le directeur de management de la qualité précisent que la fonction du contrôle de gestion a existé depuis l'ouverture ou bien le démarrage de la société MP en 2002, cette fonction a évolué dans le temps. Le contrôle de gestion a été mis en place au moment où l'entreprise avait besoin d'avoir une vision sur tout ce qui se passe dans son activité afin de pouvoir la contrôler. Quant à la perception du directeur de développement, le DRH, le pilote de l'ERP, le DMC et le responsable du SI ont souligné que la fonction du contrôle de gestion a débuté en 2006 afin que l'entreprise puisse mettre en place les budgets, avoir un cahier de charge net et clair, installer un système de reporting de la direction générale. L'entreprise a adopté le modèle traditionnel du fait qu'il lui permet de s'assurer que les ressources sont obtenues d'une manière efficace et efficiente surtout avec la croissance importante que l'entreprise MP a connu ces dernières années. A ce titre, Bouquin 2005; De Rongé et Cerrada, 2005 ; Langfield-Smith, 1997), Anthony (1965) soulignent que le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente afin d'atteindre les objectifs de l'entreprise. Ces contrôles de types traditionnels se caractérisent par une dominante financière principalement basée sur des outils tels que les budgets ou les outils de mesures de la performance financière (Ittner et Larcher, 1995).

Ajoutons à cela que le DAF, le DG, le CG et le DMQ précisent que la fonction du contrôle de gestion est appelée à évoluer dans le temps, pour cette raison les missions du contrôleur de gestion au sein de l'entreprise sont nombreuses à savoir : le pilotage des tableaux de bord et de l'activité de l'entreprise, la mise en place d'une comptabilité analytique, des sections analytiques sur l'ERP avec les créations des comptes, la maîtrise des coûts, le contrôle budgétaire, le contrôle de préservation du patrimoine et tout ce qui va avec, c'est à dire avoir l'œil sur les écarts. Tandis que le directeur de développement, le DRH, le pilote de l'ERP, le DMC et le responsable du SI confirment le contraire que l'entreprise MP ne dispose pas de contrôle de gestion. Généralement, il a pour mission de mettre en place le budget, de vérifier les sources d'informations, les clôtures des délais mensuels, les achats et aussi les charges ce qui fait de lui le garant de tous les chiffres, de toutes les actions qui sont faites au sein de la direction. Les acteurs soulignent que le CG n'a pas été perçu de cette façon puisque les personnels ont considéré le contrôleur comme étant le gendarme ou le policier de la direction générale. Ceci peut-être expliqué tout simplement par la résistance des gens face à ce changement.

Le DMQ et le directeur général expliquent que le SCG mis en place est centralisé puisque chaque utilisateur peut traiter tout à partir de son bureau en réalisant un suivi des écarts à partir du siège. Cette centralisation peut-être expliquée par l'implication des différents personnels dans le processus du CG en leur contribuant peu d'autonomie ce qui engendre un système plus informel à cause de la centralisation du pouvoir autour du dirigeant. Néanmoins, le contrôleur de gestion a une autre vision sur ce point, c'est que le SCG est décentralisé dans le sens où chaque agent a la possibilité d'exercer son métier avec ses connaissances. Mais on constate en fin de compte que les quatre directeurs se mettent d'accord sur le fait que le profil de dirigeant a un impact sur la centralisation ou la décentralisation du SCG.

Comme nous avons vu dans notre partie conceptuelle que le contrôle de gestion peut-être défini selon la manière dont il est exercé. Burns et Waterhouse, 1975 ; Whitley, 1999 ont souligné que certaines grandes entreprises disposent d'un système de contrôle de gestion centralisé, avec une démarche de contrôles de type 'topdown', dans lequel peu d'autonomie est laissée au personnel, le système étant alors, selon Whitley (1999), plus informel. Mais, à l'inverse, le système peut être décentralisé, le personnel disposant alors de plus d'autonomie et cette décentralisation implique souvent une certaine formalisation des contrôles.

Malheureusement, nous sommes maintenant face à une autre situation où le directeur de développement, le DRH, le pilote de l'ERP, le DMC et le responsable du SI n'ont pas pu définir le contrôle de gestion car l'entreprise MP n'en dispose pas. Mais s'il existe, le responsable du SI avec le pilote ERP, le directeur de développement et le DMC auront une vision claire qui est la centralisation du CG tandis que le DRH confirme la nécessité d'avoir une certaine décentralisation. Ils pensent que le contrôle de gestion au sein du de MP a été affilié, attaché à la holding du groupe où il y avait un rattachement du contrôleur de gestion au directeur financier bien sûr qui est à son tour soumis à la direction générale. Tous sont unanimes que l'entreprise MP avait un DAF qui n'a pas été à la hauteur de sa mission ce qui a fait perdre à l'entreprise deux ans de travail. Ils rejoignent l'avis de leurs collaborateurs au niveau de l'impact du profil du dirigeant sur cette centralisation ou décentralisation du contrôle de gestion et ils expliquent que les personnes qui détiennent l'information, collaborent et qui l'externalisent dans une société familiale n'ont pas réussi.

1.2. Le choix du SCG et Les facteurs motivants :

Selon la perception du DG, du DAF, du contrôleur de gestion et du DMQ, le choix de SCG est basé sur plusieurs facteurs qui ont poussé l'entreprise MP à l'adopter. On trouve en premier lieu un facteur très important, c'est le besoin interne de l'information afin de pouvoir faire une bonne lecture de ce qui se passe. Deuxièmement, la nécessité de l'entreprise MP d'élaborer son budget, ce facteur est important car il consiste à donner des objectifs puisque sans budget, l'entreprise ne pourra pas être contrôlée. Le pilote ERP avec le responsable du SI ajoutent un autre facteur majeur qui a conduit au choix de ce SCG, c'est la disponibilité d'un cahier de charge bien défini pour mettre l'ERP dans la bonne voie. Pour le DRH et le directeur de développement, d'autres facteurs existent et qui sont d'abord le besoin de suivre le business, ensuite le suivi quotidien de l'activité de l'entreprise MP.

Concernant l'influence du caractère familial sur le choix du CG mis en place, on a vu clairement que le DAF, le directeur de développement, le responsable du SI, le DMC, le pilote

ERP, le DRH et le DMQ ont souligné par ailleurs que cet élément est une donnée qui est toujours présente du fait qu'elle est liée au futur, évidemment ce caractère va se répercuter sur l'ensemble des décisions qui sont prises en matière d'organisation. A partir de cela, on constate qu'il y a peu d'autonomie dans la prise de décision et que tous les personnels doivent s'adapter aux décisions du Top Management c'est-à-dire au sein de MP, il y a une forte centralisation de la prise de décision due au caractère familial et au profil du dirigeant. A ce sujet, on voit alors clairement qu'une entreprise familiale est ingérable, elle demande plus de contrôle ce qui représente un grand handicap. Quant au contrôleur de gestion et le DG, ils sont d'accord que le caractère familial de l'entreprise MP n'a aucune influence sur le choix du SCG du fait que MP est une entreprise familiale, moderne et structurée. Cette vision du DG et du contrôleur de gestion peut-être expliquée par décentralisation du pouvoir où il y a plus d'autonomie au niveau de la prise de décision. On voit alors clairement deux visions contradictoires sur ce point, même s'ils ont tous la même perception concernant la réussite de la mise en place de l'ERP.

1.3.ERP- contrôle de gestion- croissance et performance

Le directeur général, le DAF, le CG, le responsable du SI, le DRH, et le DMC soulignent que la croissance connue par l'entreprise MP a influencé le CG mis en place du fait que cette croissance a exigé un rythme de travail élevé qui nécessite justement plus de cadres entre le CG et le SI pour suivre l'ensemble de l'activité de l'entreprise avec l'obligation d'évolution du CG en parallèle avec cette activité. Contrairement au DMQ et au pilote ERP, ils nous ont confirmé que cette croissance n'a aucune influence sur le contrôle de gestion mis en place car si les outils qui ont été mis en place sont bons, leur utilisation sera efficace avec une activité élevée ou pas. Ceci peut-être expliqué par le fait que le marché a été porteur ce qui a influencé le CA positivement.

Quant aux relations qui existent entre les différentes fonctions du CG et le SI, le directeur général, le DAF, le DMQ et le contrôleur de gestion affirment que le contrôle de gestion se base principalement sur le système d'information afin de simplifier le travail et l'accentuer pour le rendre plus rapide et plus efficace. A ce titre, on constate que le système d'information est la plate forme de travail de chaque contrôleur de gestion car il lui permet de remonter l'information fiable et en temps réel sans qu'il se déplace pour la chercher et de s'assurer de sa crédibilité. S'il n'a pas un SI bien calé, structuré qui traite facilement les différentes informations en même temps, il aura sûrement des difficultés pour faire son travail et connaître les sections analytiques qui sont apparentes sur les ERP. A partir de cette perception, on voit alors clairement que l'ERP occupe une place primordiale dans le CG puisqu'il permet d'avoir une certaine authenticité de l'information avec des regroupements des informations fiables, c'est une étape indispensable pour l'ERP. Ajoutons à cela que cette relation étroite a un impact important sur la performance de l'entreprise du fait que le CG va inciter les différents directeurs à prendre des décisions capitales pour le suivi de la société et sa rentabilité. Pour la perception des autres directeurs, à savoir le directeur de développement, le pilote ERP, le DMC, le responsable du SI et le DRH, sans hésitation, ils ont confirmé qu'il n'y a aucune relation entre les fonctions du contrôle de gestion et le SI mis en place au sein de MENARA PREFE du fait que ce dernier n'est pas opérationnel. Précisant que si SAGE X3 est opérationnel, leur vision sera semblable à celle des autres collaborateurs qui ont démontré une relation très étroite et réciproque où le contrôle de gestion doit alimenter le SI et vice versa.

L'entreprise qui possède donc un SI intégré et qui tourne bien, elle aura une meilleure performance. Le contrôle de gestion peut alors aider son pilotage en proposant des indicateurs de mesure de la performance à savoir le tableau de bord, le contrôle budgétaire et les écarts. Comme on a vu précédemment, les tableaux de bord sont utilisés dans de nombreuses petites et moyennes entreprises familiales ainsi que dans les grandes entreprises depuis plusieurs années, sous des formes différentes. On peut donc définir un tableau de bord comme un document rassemblant, de manière claire et synthétique, un ensemble d'informations organisées sur des variables choisies pour aider à décider, à coordonner, et à contrôler les actions d'un service, d'une fonction, ou d'une équipe. Tandis que le budget peut être considéré selon le directeur de développement, le pilote ERP, le responsable du SI, le DAF, le CG, le DG et le DMQ comme étant un instrument privilégié pour mesurer la performance du fait qu'il est un élément centralisateur de la formation, classique, compréhensible par les différentes directions et surtout par rapport aux écarts. Un système budgétaire est nécessaire pour que l'organisation puisse non seulement se fixer des objectifs mais aussi les coordonner pour les atteindre. Dans une PME familiale en croissance avec plus d'autonomie, le budget n'est pas limitatif. Le contrôleur de gestion doit être très organisé, rigoureux pour suivre le budget mensuel. Moins de détails est nécessaire pour mieux analyser. Le contrôle de gestion doit donc analyser les écarts pour s'assurer de la cohérence entre les données. Le DMC et le DRH pensent que le budget n'est pas suffisant pour qu'il soit le seul instrument privilégié pour mesurer la performance du fait qu'il est lié aux aléas de la conjoncture confirmant que le budget et le TB sont deux instruments complémentaires de mesure de la performance de l'entreprise.

Pour ce qui est de l'influence des informations issues du processus du contrôle de gestion sur les décisions stratégiques prises au niveau de MP, le directeur général, le DAF, le CG et le DMQ affirment que ces informations ont un impact important sur la prise des décisions stratégiques du fait qu'elles sont issues d'un système d'information qui traite l'ensemble des informations simultanément afin de contrôler l'activité de l'entreprise et de remonter l'information fiable et en temps réel aux différents directeurs pour pouvoir prendre la bonne décision. Sachant que ces informations ne sont pas les seules mais elles s'intègrent dans la panoplie de consultation de l'information utilisée. Toutefois, nous avons vu que l'ERP représente également un autre atout pour le contrôleur de gestion, notamment dans son rôle de conseiller car l'accès à une information devient stratégique pour orienter les prises de décisions dans la bonne direction, stratégique également pour disposer des meilleurs indicateurs de pilotage pour réagir dans les délais requis (ce qui est un atout précieux) dont l'exploitation contribue à créer cet avantage concurrentiel tant recherché. Le seul problème sera l'utilisation de cette information. Le responsable du SI, le pilote ERP, le directeur de développement, le DRH et le DMC pensent qu'il est intéressant de voir si l'entreprise MP dispose déjà des informations reprises de la partie du contrôle de gestion pour pouvoir juger s'il y a des décisions prises sur la base de données fournies par le contrôleur de gestion ou non. En fait, il faut beaucoup de temps pour que l'entreprise MENARA PREFA arrive à ce stade.

Tous les directeurs confirment que la participation des managers au processus du CG influence la performance de l'entreprise du fait que leur implication permet d'avoir une meilleure performance soit à travers leur coopération dans la transmission des informations qu'ils détiennent ou soit à travers le degré d'utilisation des informations reçues dans le cadre du contrôle de gestion. Cette implication des managers est primordiale parce qu'il faut alimenter le système

d'information avec des données fiables. Le directeur de développement est le seul qui a refusé de donner sa vision sur l'influence de la participation des managers au processus du CG sur la performance managériale du fait qu'il considère ce point doit-être abordé avec quelqu'un qui a du contrôle de gestion. Il nous a souligné que chaque direction élabore son propre tableau de bord. Ceci peut-être expliqué par l'existence de plusieurs dysfonctionnements au sein de l'entreprise MP avec un manque de partage de l'information et de la communication.

- **Paragraphe -2 :** ERP et contrôle de gestion

2.1.L'intégration de l'ERP SAGE X3 et ses missions

David AUTISSIER souligne que l'idée principale des ERP a été l'intégration, visant à obtenir un outil de gestion commun. Auparavant, les systèmes d'information étaient qualifiés de « structuro fonctionnels », ce qui signifie qu'il y avait un système d'information par fonction. Ces systèmes d'information avaient essentiellement un objectif de production. Il était difficile de les faire communiquer entre eux. A ce sujet, Les différents directeurs et responsables de MP précisent les principales raisons qui ont permis d'adopter SAGE X3 et qui sont d'abord l'augmentation de la cadence du travail, ensuite la volonté des propriétaires de développer un SI susceptible de les accompagner durant leur évolution et finalement de faciliter la communication entre les différentes directions. Ajoutons à cela, l'ERP SAGE X3 est disponible depuis 2006 étant un outil qui sert principalement à informatiser un service, organiser des gens et suivre les procédures de l'ERP. Concernant les missions de l'ERP, les différents directeurs confirment que le rôle de l'ERP est d'avoir une image claire de l'état de la société, ensuite de rendre disponible les informations saisies dans le système même avec une fiabilité, authenticité, intégralité et de présenter à la fin une certaine sécurité. Il a aussi pour rôle l'enregistrement et le traitement de l'information de l'ensemble des activités des ménages.

Nous l'avons vu, les ERP, à la suite d'une évolution logique des systèmes d'information, consacrent l'intégration des différentes dimensions de la gestion en une structure informationnelle unique. Pourtant cette intégration n'a rien de simple. Elle²⁴ représente l'ensemble des principes et des outils mis en place pour aboutir à la construction d'un système d'information cohérent et homogène, tant au niveau technique que fonctionnel. Il est essentiel d'insister sur le fait que l'intégration n'est pas l'apanage des ingénieurs mais doit être une réelle préoccupation pour les professionnels du métier qui en seront les futurs utilisateurs. A titre d'exemple, dans le domaine financier, une bonne intégration doit viser plusieurs objectifs. Premièrement, améliorer la qualité du service au client, en particulier via une flexibilité accrue dans la gestion de médias et de formats d'échange variés (e-mail, fax, fichier, plate-forme e-banking). Deuxième objectif de l'intégration : garantir l'intégrité des données de référence (clients, produits et services, contrats, etc.), même dans le cas où ces informations seraient réparties entre plusieurs applications. En troisième lieu, le SI doit assurer l'intégrité transactionnelle par un pilotage des statuts des opérations traitées et par une gestion pointue des exceptions, ce qui lui permettra de se focaliser sur les opérations à risque.

Ajoutons à cela, le DG, le DMQ, le directeur de développement, le responsable du SI et le DMC soulignent que SAGE X3 mis en place au sein de MP est centralisé. Ils justifient leurs

²⁴ Jean-Philippe Ricard (Price water house Coopers) : « L'efficacité des systèmes d'information : une affaire d'intégration » ; *Luxemburger Wort*, 10 mai 2002. <http://www.pwcglobal.com/lu/eng/ins-sol/publ/index.html>

visions par le fait que l'entreprise aura une approche avec les trois sites BENI-MELLAL, EL KELÂA et Marrakech et cela va faciliter un peu le suivi pour les différentes directions qui sont dans l'obligation d'être impliquées, c'est un gain de temps. Tandis que le contrôleur de gestion, le DRH et le pilote ERP confirment que le SI est à la fois centralisé et décentralisé au niveau des utilisateurs de l'entreprise MP qui ont un accès à saisir et à consulter une information à tous les niveaux. A partir de ceci, on voit alors clairement que l'entreprise MP a un ERP qui centralise les informations et en même temps les rend disponibles aux différents intervenants et utilisateurs.

2.2. Le choix du SI et les critères motivants

Durant cette phase initiale c'est-à-dire le choix du SI, chaque firme doit préciser les besoins à combler par ses systèmes d'information et analyser les solutions offertes sur le marché selon des critères d'adéquation pertinents. Pour Ménara Préfa, le choix du SAGE X3 a été basé sur plusieurs facteurs internes et d'autres externes. Pour les facteurs internes, le directeur général, DMQ, le CG et le DAF citent l'augmentation de la cadence du travail, la nécessité d'avoir une très bonne organisation avec des procédures bien précises et claires, le souhait de l'entreprise d'évoluer, d'être plus structurée et d'utiliser les instruments modernes qui favorisent le choix d'un système d'information moderne et évolutionnaire comme l'ERP SAGE X3. Selon ces quatre directeurs, il n'y a aucun facteur externe qui a poussé l'entreprise à effectuer ce choix. Par contre, le pilote SAGE X3, le DMC, le DRH, le responsable du SI et le directeur de développement précisent d'autres facteurs internes qui ont poussé l'entreprise à effectuer ce choix à savoir la nécessité d'avoir un cahier de charge clair et net selon les besoins de l'entreprise et de la centralisation de l'information avec la nécessité d'avoir des logiciels pour le traitement de l'ensemble d'information en même temps. Le pilote ERP ajoute un facteur externe sur lequel se fonde ce choix, c'est la nécessité d'éviter d'appeler une personne de l'extérieur pour résoudre les problèmes informatiques. Donc, tous ces facteurs soient internes ou externes, fondent ce choix de l'ERP SAGE X3 par l'entreprise MP.

Concernant l'influence de la croissance connue par MP sur SAGE X3 mis en place, l'ensemble des directeurs confirment que cette croissance a une influence sur SAGE X3 car l'entreprise est entrain d'évoluer. Cette évolution s'explique par le désir de l'entreprise de se développer, de soutenir la croissance et c'est à ce moment-là où MP a opté pour l'ERP SAGE X3 le plus performant.

2.3. L'implication de la direction générale

Chez MP, la direction générale a pu dégager les ressources nécessaires pour le projet. En effet, elle soutient ce projet qu'elle a ouvertement affiché (SAGE X3 est imposé par le groupe) et donc n'a pas su fédérer les différents responsables hiérarchiques et les utilisateurs. SAGE X3 était considéré comme un « grand projet », de ce fait, il a été très important pour la direction générale en termes de ressources humaines et de structuration. En outre, le responsable de validation, recruté exclusivement pour le projet a été concentré uniquement sur celui-ci en essayant en même temps de le rendre centralisé entre les trois sites de MP.

A ce titre, l'implication de la direction générale dans le projet ERP est nécessaire et constitue donc un Facteur Clé de Succès (FCS) pour une bonne performance du SI-ERP. Le chef de projet utilisateur devra porter un regard sur cette implication et ses conséquences sur les

comportements des utilisateurs aux plans culturels et opérationnels. Slevin et Pinto (1987²⁵) définissent l'implication de la direction comme la bonne volonté de celle-ci à apporter les ressources, l'autorité et le pouvoir nécessaires pour la réussite du projet. L'évaluation de ce critère par le chef de projet utilisateur passe donc au préalable par l'inventaire des ressources dégagées ou non dégagées par la direction, le champ de responsabilité et d'autorité accordées ou non aux responsables de projets, afin d'en mesurer l'impact sur le comportement des personnes impliquées dans le projet et sur la facilité d'intégration du système. L'indicateur mis en place à ce niveau est « le nombre et la nature des ressources planifiées ».

Ainsi, l'indicateur « nombre de personnes de la direction générale utilisant l'ERP SAGE X3 » peut renseigner sur l'implication de la direction générale. Chez MP, plusieurs personnes de la direction générale utilisent SAGE X3, d'autres personnes ne le font pas, cette utilisation permettrait le cas échéant une prise de décision optimale et une réactivité quant aux problèmes interservices. Les directeurs des différents départements de MP confirment le degré élevé de l'implication de la direction générale dans la mise en place de l'ERP.

Un autre indicateur peut nous renseigner sur l'implication de la direction générale. Il s'agit de la « présence d'une personne "sponsor" représentant la direction ». L'implication de la direction reste limitée puisqu'on note l'absence d'un « sponsor » qui assurerait la crédibilité de l'équipe de projet dans ce contexte de changement. En effet, le fait d'explicitier ouvertement et régulièrement les orientations, les décisions et priorités est de nature à protéger une crédibilité qui serait précieuse pour maintenir la mobilisation des différentes parties prenantes et qui serait un gage de l'acceptation par tous du futur système.

2.4. L'impact des ERP sur la qualité des pratiques antérieures du CG

Le directeur général, le DAF, le contrôleur de gestion et le DMQ soulignent l'existence d'un impact du SAGE X3 sur la qualité des pratiques antérieures du CG. Selon leur perception, l'ERP a rendu le contrôle de gestion plus performant puisqu'aujourd'hui l'entreprise MP dispose de base de données soit en gain du temps ou bien au niveau du traitement de l'information. Ainsi, il a permis à l'entreprise la possibilité de traiter les informations par une approche verticale, horizontale, croiser des données, faire beaucoup de choses qui ont été auparavant difficiles à faire et ceci va permettre tout simplement d'avoir plus de temps pour analyser les chiffres de l'entreprise. Grâce à l'ERP, l'entreprise MP a actuellement une information exacte ou bien approximative mais en temps.

Pour la perception des autres directeurs à savoir le directeur de développement, le responsable du SI, le DMC, le pilote ERP et le DRH, ils ont confirmé tous qu'il n'y a aucun impact du fait que l'entreprise MP ne dispose pas d'un contrôle de gestion au sein de l'ERP car il n'est pas opérationnel. Il me semble important de préciser qu'un ERP généralement est une coquille vide et qu'il convient de bien analyser, dès le départ, ce que l'on veut en faire. Le contrôleur de gestion a ici un rôle à jouer à tous les niveaux. David AUTISSIER ajoute que la traçabilité constitue en tout cas un élément essentiel des ERP, qui est souvent utilisé pour les modules achat, notamment. L'ERP n'est pas à proprement parler un outil de pilotage stratégique ou de contrôle de gestion. Il faut souvent des outils complémentaires, ne serait-ce que pour fédérer

²⁵ Slevin D. P. et Pinto J. K. (1987), « Balancing strategy and tactics in project implementation », *Sloan Management Review*, Vol. 29, n° 1, p. 33-41.

des données parfois externes. Malheureusement, le contrôleur de gestion n'est pas impliqué dans ce processus afin de permettre une traçabilité ainsi plusieurs directeurs n'ont pas été impliqués dans le processus de la mise en place de l'ERP, ceci est considéré comme étant un suicide pour la réussite de l'implantation du SAGE X3 de même il a fait perdre plusieurs années de contrôle de gestion pour MP.

○ **Paragraphe-3 :** La conduite des changements

Au début de chaque changement, on trouve des résistances des personnels, une méfiance pour savoir si SAGE X3 va remplacer le travail quotidien d'une telle personne ou d'une autre. Ils ne l'ont pas apprécié du tout mais par la suite une fois que le SI est mis en place, chacun parmi eux a trouvé sa place et c'est à ce moment là où tout le monde commence à fonctionner de la même manière pour le même système et ceci est primordial pour MENARA PREFA.

Ajoutons à cela, les différents directeurs de l'ensemble des départements de MP précisent les changements apportés par SAGE X3, le DAF, le pilote ERP et le DG et les décrivent au niveau de l'organisation afin de pouvoir déterminer les éléments de la prise de décision en prenant en considération le passé, le présent et le futur avec la disponibilité des outils et de l'information. Tandis que le directeur de management et de qualité confirment que le seul changement apporté par SAGE X3, c'est d'avoir une accessibilité énorme au niveau d'obtention de l'information. Quant aux DMC, le DRH, le responsable du SI et directeur de développement avouent qu'ils ne sont pas convaincus par ce SI puisqu'il ne fonctionne pas. Mais s'il fonctionne, il aura un impact positif puisqu'il permettra de centraliser et d'avoir plus de précisions des données avec un langage commun et clair. Cependant, ce n'est pas le cas pour Ménara Préfa. L'ensemble des directeurs de l'entreprise soulignent que SAGE X3 a contribué à un décloisonnement entre les fonctions et les services du fait qu'actuellement les informations sont disponibles pour tout le monde avec un seul langage commun. MP a actuellement une seule approche et une seule méthodologie de traitement de l'information jusqu'à l'obtention des informations d'une très bonne qualité, plus fluide et accessible. Les changements apportés par la mise en place du SAGE X3 ont influencé la croissance de l'entreprise puisque le SI lui permet de faire les bons choix et les bons investissements afin de prendre des décisions. Grâce au SAGE X3, MP est devenue plus rapide et plus active.

L'ERP nécessite plusieurs modules intégrés en cas de pluriactivités. Il s'avère être un outil lourd à mettre en place. Les principaux obstacles engendrés par la mise en place du SAGE X3 en prenant en considération cette phase de la croissance connue par l'entreprise sont :

- IL demande un investissement important en termes financiers et humains et présente un risque de surdimensionnement. En outre, le paramétrage est long et coûteux et le traitement de l'information manque de souplesse. MP aura toujours besoin de compléter cet outil par d'autres logiciels, comme des datawarehouses, elle aura toujours également besoin d'un tableur pour répondre à ses besoins spécifiques et ponctuels.
- Le problème d'importation des informations de l'ancien système à SAGE X3 du fait qu'elle a été mal faite d'une manière précipitée, ceci a retardé le démarrage.
- Le Problème d'acceptation du changement par les personnels de l'entreprise MP.

Au terme de ce chapitre, nous avons pu apporter quelques réponses à notre problématique de base : quelle est la place qu'occupe l'ERP dans le contrôle de gestion dans MENARA PREFEA ? Ainsi à nos questions de recherche.

Même si les huit directeurs et les trois interviewés dans cette étude font partie de la même entreprise, il est à signaler que nous sommes face à des perceptions divergentes selon les acteurs en présence bien sûr. La première perception du DG, DAF, DMQ et le contrôleur de gestion, est celle de la réussite de la mise en place du SAGE X3 qui leur a donné une satisfaction, mais relative. En effet, ces directeurs comparent le SAGE X3 par rapport au SI qui a été avant, et par conséquent le système SAGE X3 a beaucoup apporté au contrôleur et aux autres directeurs en termes d'accès rapide aux données, plus de précision et de fiabilité de l'information. En résumé il leur a réduit le temps consacré aux tâches routinières pour se pencher dans d'autres tâches plus importantes choses qui manquaient aux systèmes anciens. Donc l'ERP est la plate forme du travail de chaque contrôleur au sein de l'entreprise.

Tandis que la deuxième perception du responsable SI, du directeur de développement, du DRH, du pilote de l'ERP et du DMC, est celle de l'échec de l'implantation de l'ERP car il n'a pas pu être intégré complètement à cause de la centralisation du pouvoir autour du pilote de l'ERP SAGE X3 qui est membre de la famille ZAHID. Ce dernier a refusé d'impliquer les gens dans le processus de la mise en place de l'ERP et ceci a été considéré comme étant un suicide pour l'entreprise, en plus de cela l'entreprise MP n'avait pas un contrôleur de gestion mais elle avait uniquement un DAF qui n'a pas été à la hauteur de son travail. Ceci a fait perdre du contrôle pour MP durant deux années successives.

Mais il reste encore à dire qu'au niveau des pratiques et outils du contrôle de gestion, SAGE a peu d'apports à ce sujet là, surtout que les processus de la budgétisation, du contrôle de gestion, la gestion de production assistée par ordinateur, le reporting et le workflow sont absents dans SAGE X3, d'où le recours du contrôleur à des fichiers Excel et l'utilisation de la méthode classique (les coûts complets) pour le calcul des coûts et l'utilisation des tableaux de bord purement technique et financière.

Conclusion de la deuxième partie

Cette deuxième partie a été pour nous l'occasion d'explorer en profondeur le processus de la mise en place de l'ERP au sein de MP à travers les grands axes du guide d'entretien (Voir l'annexe). Nos investigations nous ont permis de faire émerger les expressions et les manifestations les plus marquantes du phénomène de la place qu'occupe l'ERP dans le contrôle de gestion dans le contexte particulier de l'entreprise familiale.

Le premier chapitre de cette partie, nous l'avons consacré en premier lieu au contexte de l'étude. Ensuite, nous avons mis le point sur l'objectif et la méthodologie de recherche adoptée pour aborder notre terrain, avant de se pencher sur la description de l'ERP SAGE X3, de ses modules et de ses avantages au sein de MP sans oublier aussi la description du système de contrôle de gestion actuel dans l'entreprise.

Alors que dans le deuxième chapitre, on a essayé de répondre à notre problématique à savoir la place qu'occupe SAGE X3 dans le contrôle de gestion selon les différentes perceptions existantes au sein de MP. La première perception opte pour la réussite de la mise en place de l'ERP. Selon Le DAF, le DMQ, DG et le contrôleur de gestion, l'un des apports considérables du SAGE X3 réside dans l'amélioration du travail du contrôleur de gestion puisqu'il a réduit le temps des tâches routinières vers l'analyse des informations issues de sage x3 et la participation à la prise de décision.

Concernant la deuxième perception, le directeur de développement, le DRH, le pilote de SAGE X3, le responsable du SI et le DMC démontrent l'échec total de l'implantation de l'ERP à cause du caractère familial et le refus d'implication des différents directeurs dans ce processus. Ceci est considéré comme un suicide ce qui n'a pas permis l'intégration de l'ensemble des modules et a fait perdre des années de contrôle pour l'entreprise.

Conclusion Générale

Conclusion générale ! Ce moment tant convoité et tant appréhendé s'offre maintenant à nous. C'est pour nous un moment de vérité, qu'avons-nous fait ? N'avons-nous pas dévié de nos questions de recherche ? Avons-nous répondu à nos objectifs initiaux ? Avons-nous fait preuve de rigueur scientifique ? Avons-nous abouti à des résultats qui constituent un certain apport aux disciplines que nous avons traités ?

Il convient de rappeler donc au terme de ce travail, que celui-ci s'inscrit dans le croisement des deux champs des sciences de gestion : du contrôle de gestion et des systèmes d'information plus spécifiquement l'ERP. En nous positionnant dans ces deux champs, nous avons traité la question de la place qu'occupe l'ERP dans le contrôle de gestion dans les PME familiales en croissance. Dans le cadre général, nous avons tenté avec tous les moyens qui nous ont été possibles de mobiliser, et d'explorer les deux concepts ERP-contrôle de gestion au sein de l'entreprise familiale Ménara Préfa. Nous insistons sur le terme « Tentative » puisque la nouveauté du thème a fait de lui notre cobaye. Nous développerons successivement trois points dans cette conclusion générale. Nous commencerons par une synthèse de l'apport de notre recherche pour ensuite traiter ses limites et enfin en présenter les perspectives possibles.

Enseignements de la recherche :

En mobilisant une large revue de la littérature, nous avons pu dans une première partie aborder le thème ERP-contrôle de gestion dans les PME familiales en croissance dans toute sa richesse, le système de contrôle de gestion et le management de l'information dans leurs nouveautés pour déceler, dans un troisième temps, l'impact de l'ERP sur le contrôle de gestion au sein des PME familiales en croissance.

Les résultats de notre étude du cas Ménara Préfa conjugués au cadre conceptuel que nous avons mobilisé, nous permettent de ressortir avec un ensemble non négligeable d'enseignements :

A la question : « Sujet de la perception : sur la relation ERP – contrôle de gestion ? », nous pouvons avancer des éléments de réponses. L'entreprise familiale existe d'abord en tant qu'un atout qui vit et qui évolue à travers les individus qui le constituent. L'entreprise MP est un tout qui fait partie d'un éventail plus grand : le groupe MENARA. Lors de sa création, MP a bénéficié d'une fonction de contrôle de gestion mise en place qui a évolué dans le temps en fonction de la croissance du marché. Selon certains acteurs au sein de l'entreprise, le SCG est centralisé puisque chaque utilisateur peut traiter tout de son bureau en réalisant un suivi des écarts à partir du siège. Cette centralisation peut-être expliquée par l'implication des différents personnels dans le processus du CG avec une faible autonomie ce qui engendre un système plus informel causé par la centralisation du pouvoir autour du dirigeant. Tandis que d'autres acteurs confirment la décentralisation dans le sens où chaque agent à l'attitude d'exercer son métier avec ses connaissances. Une autre perception existe où les parties prenantes confirment l'absence du SCG au sein de MP.

- Il y a plusieurs facteurs qui ont poussé l'entreprise à adopter ce SCG, à savoir la nécessité d'avoir un cahier de charge clair et net, de faire le reporting, de maîtriser la cadence de travail, pouvoir faire une bonne lecture de ce qui se passe, et l'élaboration du budget. Donc, nous avons constaté

que le SI est la plate forme de chaque contrôleur de gestion car il lui permet de remonter l'information fiable et en temps réel. Si le contrôleur de gestion n'a pas un SI bien calé et structuré, qui traite facilement les différentes informations en même temps, il aura sûrement du mal à faire son travail. A ce sujet, nous pouvons conclure que l'ERP est un élément majeur et primordial pour chaque contrôleur de gestion.

- En résumé, Nous constatons que l'ERP SAGE X3 a une place très importante dans le contrôle de gestion puisqu'il permet l'authenticité de l'information avec des regroupements des informations fiables. Le contrôleur de gestion va donc inciter les différents directeurs au sein de MP à prendre des décisions majeures pour le suivi de la société et la possibilité de s'enrichir, ceci va influencer directement la performance de l'entreprise.

A la question : « Sujet de choix de l'ERP : centralisé ou décentralisé ? », notre réponse est à hauteur de ce que nous avons pu observer. Chaque firme normalement doit préciser les besoins à combler par son système d'information et analyser les solutions offertes sur le marché selon les critères d'adéquation pertinents. Concernant le cas de MP, le choix du SAGE X3 a été basé sur plusieurs critères : à savoir l'augmentation de la cadence de travail, la nécessité d'avoir une très bonne organisation avec des procédures non seulement précises mais surtout claires, le dernier facteur est le souhait de l'entreprise d'avoir un cahier de charge clair et net.

-Au sein de MP, nous avons constaté l'existence de perceptions divergentes selon les acteurs en présence, il y en a ceux qui optent pour la centralisation du SI du fait qu'il y a une approche par trois sites BENI-MELLAL, EL KELÂA et MARRAKECH, chose qui facilitera le travail pour les différentes directions impliquées pour le gain du temps. Et il y'en a d'autres qui optent pour les deux en même temps c'est-à-dire la centralisation et la décentralisation du fait que MP centralise l'information, en même temps la décentralise pour la rendre disponible aux différents intervenants et utilisateurs. Même s'il y avait deux perceptions différentes sur la centralisation et la décentralisation du SI, ces différents directeurs ont une seule vision commune, c'est que le profil du dirigeant influence cette dernière du fait que son profil est un indicateur déterminant partout, puisque c'est l'homme qui décide, qui développe les stratégies et les visions dans chaque entreprise. Ainsi, la croissance connue par MP a une influence sur ce choix du fait que l'entreprise a le désir de se développer, de soutenir la croissance et à ce moment là où MP a choisi SAGE X3.

A la question : « Sujet de l'impact de l'ERP sur le contrôle de gestion ? », nous sommes face à une confrontation de l'idée au sein de MP que l'innovation technologique des ERP n'a que peu d'incidences sur l'innovation managériale en matière d'outils de contrôle et de pilotage de la gestion. Les outils, procédures et modèles sous-jacents antérieurs sont très largement reconduits, bénéficiant au mieux d'un affinage. Par ailleurs, l'ERP n'apparaît pas comme un facteur déterminant, à lui tout seul, dans l'évolution des pratiques et de la fonction du contrôleur de gestion. Elles semblent tributaires des facteurs de contingence comme : la taille, la structure organisationnelle, les objectifs managériaux souvent focalisés sur des aspects logistiques ou de « Process industriels », la stabilité des processus « métier », et surtout les modalités organisationnelles de mise en œuvre et d'accompagnement du projet. Il apparaît donc que la mise en place de l'ERP ne joue pas un rôle décisif dans l'évolution de la fonction du contrôleur de gestion. Celui-ci n'est fondamentalement transformé ni dans son appareillage conceptuel, ni dans son dispositif organisationnel. Pour conforter et prolonger ce constat, il serait toutefois nécessaire d'approfondir la recherche dans sa méthodologie (en formalisant les mesures et en élargissant l'échantillon) et dans son objet (en dépassant l'activité du contrôleur de gestion pour s'intéresser à

la façon dont les pratiques et les méthodes du « contrôle de gestion » se diffusent et s'intègrent ou non au niveau des décisionnaires opérationnels).

A la question : « Sujet de la conduite des changements ? », notre réponse souligne qu'au début de chaque changement, nous avons trouvé une résistance énorme des personnels, une méfiance pour savoir si l'ERP SAGE X3 va remplacer le travail quotidien d'une telle personne ou d'une autre. Ils ne l'ont pas apprécié au début mais ils se sont adaptés par la suite. Ainsi, la mise en place de l'ERP se heurte à certaines contraintes comme la nécessité de l'implication du personnel mais également la difficulté de maîtriser les effets sur l'organisation. Leur rigidité et leur niveau de complexité actuel représentent un frein à leur pénétration de nouveaux marchés.

Limites de la recherche

Dans notre partie empirique, nous avons essentiellement insisté sur la mise en place des modules du SAGE X3. A ce sujet, notre travail présente quelques limites méthodologiques communes à toute étude de cas unique, et qui ont trait à sa validité externe. Nous l'avons indiqué dans la section méthodologique, le choix d'étudier une seule entreprise ne saurait prétendre à quelconque représentativité au sens statistique du terme. Ainsi les résultats obtenus à MP, reste, jusqu'à preuve du contraire, propre à MP.

Il convient d'ajouter que les limites semblent être esquissées lors du déploiement des modules (difficultés de paramétrage liées au manque de la flexibilité, besoins humains importants...). Néanmoins, notre posture de stagiaire ne nous a pas permis de procéder à une étude plus approfondie et plus critique des démarches nouvellement mise en œuvre.

Autre entrave à notre recherche, l'entreprise MP ne dispose ni d'un contrôleur de gestion ni d'un directeur financier, ils sont au niveau de la holding et c'est eux qui sont chargés de la mission du DAF et du contrôleur de gestion au sein de MP. Dans chaque département de l'entreprise, il existe un tableau de bord à cause de non intégration de l'ensemble des modules de l'ERP à savoir : le module de contrôle de gestion, la GPAO²⁶, la comptabilité analytique, le budget et le reporting. Une telle étude pourra connaître des prolongements dans le cadre d'un nouveau travail de recherche.

Perspectives de la recherche

Les limites que nous venons d'énoncer pourront être une bonne source d'inspiration pour de futurs travaux de recherche :

- L'élargissement des niveaux d'analyse au sein même de Ménara Prefa est une première piste possible. Le contrôle de gestion et l'ERP étant des concepts complexes, cet élargissement des niveaux d'analyse permettra de gagner sur le plan de l'approfondissement et de la richesse qualitative.
- Une deuxième piste intéressante sera d'étudier les deux concepts de contrôle de gestion et de l'ERP dans le Groupe Ménara, c'est-à-dire de procéder à une étude de cas multiples et de voir comment se manifeste la relation entre le SI et le CG au sein d'une holding familiale. Leur nombre étant de 14, les entreprises appartenant au groupe pourront nous conduire à des résultats

²⁶ GPAO : la gestion de production assistée par ordinateur

très probants et dont la validité sera justifiée, bien sûr après 2012 quand l'ERP SAGE X3 sera totalement opérationnel.

-Une troisième piste sera intéressante, c'est que dans notre mémoire, on s'est focalisé seulement sur l'ERP, alors que même au sein de MP le contrôleur utilise le plus souvent Microsoft Excel, dans ce cas notre problématique pourra traiter la place des technologies de l'information et de la communication (à déterminer) dans le contrôle de gestion.

- Une quatrième piste sera de nous baser sur les résultats de notre étude exploratoire pour formuler des hypothèses qui pourront être testées et vérifiées dans une prochaine recherche.

Il est clair que dans un monde fondé sur l'information, le facteur clé de succès réside dans la capacité à trouver la bonne information au bon moment et de disposer de celle-ci pour établir des tableaux de bord qui faciliteront la prise de décision. Cette capacité de prise de décision est donc un avantage comparatif certain qui permettra à l'entreprise de se distinguer de ses concurrents et de prospérer.

Glossaire

ERP : Enterprise Ressource Planning ou PGI en français (programme de gestion intégré)

EDI : Echanges de données informatisés

SCG : Système de contrôle de gestion

DSCG : Design du système de contrôle de gestion

CRM : Customer Relationship Management, ou en français GRC, gestion de la relation client).

Datawarehouse : classe de données organisées selon un axe historique et un axe de synthèse.

CG : Contrôle de gestion ou le contrôleur de gestion

GPAO : Gestion de production assistée par ordinateur

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages :

ANTHONY R. (1993), « La fonction contrôle de gestion », *The Management control Function*.

BEDUGO A., MAHL R., JEAN G. (2002), « Guide de Management des systèmes d'information », Edition HERMES SCIENCE PUBLICATIONS, 2002.

BIOLLEY G. (1996), « Le contrôle de gestion : Pour améliorer la performance de l'entreprise », les éditions d'organisation, 1991, 1995.

Bouquin H. (1986), « Le contrôle de gestion : Contrôle de gestion, contrôle de l'entreprise », Presses Universitaires de France

Bouquin H. (1994), « Les fondements du contrôle de gestion », PUF, collection *Que sais-je ?* Paris

Bouquin H. (2000) « Contrôle et stratégie », in *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica*, dir. Colasse B., p.533-545.

Bouquin H. (2001), « Le contrôle de gestion », 5e éd., Presses Universitaires de France, Paris

Burlaud A., Germak P., Marca J-P. (2008), « Management des systèmes d'information », Edition FOUCHER, 2008,2009.

Burlaud A., Willems E., Soutenain J-F. (2008), « Système d'information et de gestion », Edition FOUCHER, 2008,2009.

Caseau Y. (2006), « Performance du système d'information : Analyse de la valeur, organisation et management », DUNOD, PARIS, 2006

Fabre P., Separi S., Solle G., Charrier H., Thomas C. (2007), « Management et contrôle de gestion », DUNOD, PARIS, 2007.

Fimbell E., Reims Management school., ANIR W. (2007), « Management des systèmes d'information », Edition PEARSON EDUCATION France, 2007.

HUBERT P. (2009), « Système d'information de gestion », Edition GUALINO, 2009.

Kaplan R.S. et Norton D. P. (1998), « Le Tableau de Bord Prospectif », Les Editions d'Organisation, Paris.

KHEMAKHEM A. (1986), « La dynamique du contrôle de gestion », édition BORDAS, PARIS, 1976.

Loning H., Mallert V., Meric J., Pesqueux Y., Chiapello E., Michel D., Sole A. (2003), « Le contrôle de gestion: organisation et mise en œuvre », DUNOD, PARIS, 2003.

Meyssonier F., (1999), « Au cœur du contrôle de gestion: la mesure », *Faire de la recherche en contrôle de gestion*, Ed. Vuibert.

Mintzberg H. (1994), *Grandeur et décadence de la planification stratégique*, Dunod

PILLOU Jean-François. (2006), « Tout sur les systèmes d'information », DUNOD, PARIS, Septembre 2006.

REIX R. (2007), « Systèmes d'information et Management des organisations », Les éditions VUIBERT, PARIS, 2007.

Tabatoni P., Jarniou P., (1975), « Les Systèmes de gestion- Politiques et Structures », Presses Universitaires de France.

Wacheux, F., (1996), *Méthodes qualitatives de recherche en gestion*, Economica

Articles :

Albouy M. (1999), « La valeur est elle autre chose qu'un discours à la mode », *Revue française de gestion*, Janvier-février 1999, p. 78-80.

Albouy M. (1999), « Théorie, applications et limites de la mesure de la création de valeur », *Revue française de gestion*, Janvier-février 1999, p. 81-90.

Berland N. (2001) "Les rôles du contrôle budgétaire : un modèle d'interprétation", *Revue française de gestion*, septembre-octobre, pp. 111-120.

Berland N. (2002b), " Comment peut-on gérer sans budget ?", 23ème congrès l'Association Française de Comptabilité, Toulouse.

Bescos P.L. et Cauvin E. (2004) "L'évaluation des performances dans les entreprises françaises: une étude empirique", *Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Orléans.

Bescos P.L., Cauvin E., Langevin P. et C. Mendoza (2004) "Critiques du budget : une approche contingente", *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 10, Volume 1, juin, pp. 165-185.

Bessire, D. et le CRI (2000) "Du tableau de bord au pilotage : l'entreprise au risque de se perdre", *Actes du congrès de l'Association francophone de comptabilité*, Angers.

Besson P., Bouquin H. (1991) « Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion », *Revue Française de Gestion*, n°82, janvier-février, p.60-71.

Boitier M. (2004), « Les ERP. Un outil au service du contrôle des entreprises ? », *Le mythe de l'organisation intégrée*, *Sciences de la société*, n° 61, p 91-106.

Bourguignon A., Malleret V. and H. Norreklit (2002) "L'irréductible dimension culturelle des instruments de gestion: l'exemple du tableau de bord et du balanced scorecard," *Comptabilité, Contrôle, Audit*, mai, pp. 7-37.

Cannone R. et Damret J.-L. (2002), «Résultats d'une enquête sur l'implantation et l'utilisation des ERP en France », *Revue Française de Gestion Industrielle*, vol. 21, n° 4, p 29-36.

Chiapello E. (1996) "Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence: un essai d'organisation de la littérature", *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 2, Volume 2, septembre, pp. 51-74.

Chiapello et M.H. Delmond (1994) "Les tableaux de bord de gestion, outils d'introduction du changement", *Revue Française de Gestion*, janvier-février, pp. 49-58.

De Montgolfier C. (1993) "Pour une approche élargie du système d'information pour le contrôle de gestion: étude des interactions entre le système de données comptables et les systèmes de données extracomptable", *Actes du XIVème congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Toulouse, pp.387-403.

Djamel KHOUATRA, Laurent CAPPELLETTI (2002), "Le concept de contrôle de gestion créatif", *Université Lumière, Lyon 2*, 2002.

Donada C., Nogatchewsky G. (2007), « La confiance dans les relations interentreprises - une revue des recherches quantitatives », *Revue française de gestion*, 175, pp. 111-124.

- Gaffard J-L. (1996) « De la substitution à la complémentarité : propositions pour un réexamen de la théorie de la firme et des marchés », *Revue d'Economie Industrielle*, n°75, 1er trimestre, pp.305-316.
- Garrette B. (1989) « Actifs spécifiques et coopération : une analyse des stratégies d'alliance », *Revue d'Economie Industrielle*, n°50, 4ème trimestre, pp.15-3.
- Gosselin M. et Dubé T. (2002), « Influence de la stratégie sur l'adoption des mesures de performance en vigueur dans le système de comptabilité de gestion », 23ème congrès de l'Association Française de Comptabilité, Toulouse, 16 et 17mai.
- Gray J., Pesqueux Y. (1993), « Comparaison des pratiques récentes de tableaux de bord dans quelques multinationales françaises et nord-américaines », *Revue Française de Comptabilité*, n°242, février, pp. 61-70.
- Guibert N. et Y. Dupuy (1995) "La confiance, variable clé d'un contrôle renouvelé", *Actes du congrès de l'Association Francophone de comptabilité*, pp.356-370.
- Guibert N. et Y. Dupuy (1997) "La complémentarité entre contrôle « formel » et contrôle « informel » : le cas de la relation client-fournisseur", *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 3, Volume 1, pp. 39-52.
- Guizani C. et Brunhes-Faure M. (2002) "De la construction budgétaire au pilotage de la performance", *Revue Echanges*, n° 191, août-septembre, pp.48-51.
- Hugues P et Armelle .G (2009) "L'articulation contrôle- confiance au sein des projets portés par un pôle de compétitivité", acte du La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg.
- Kaplan R.S. et Norton D. P. (1992), « The balanced scorecard- measures that drive performance", *Harvard Business Review*, 70, 1, pp. 61-66.
- Kaplan, R.S. et Norton, D.P., (1996), *The balanced scorecard*, Cambridge, MA: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R.S. et Norton, D.P., (2001), "Transforming the Balanced Scorecard From Performance Measurement to Strategic Management: Part II", *Accounting Horizons*, Vol. 15, No. 2, pp. 147-160.
- Kaplan, R.S. et Norton, D.P., (2005), "The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance (cover story)", *Harvard Business Review*, Vol. 83 Issue 7/8, s. 172-180.
- KHLIF W(2000), « Processus de construction de la confiance et configuration de contrôle de gestion », publié dans "Revue Tunisienne des Sciences de Gestion 7 (2000) 2-14"
- Mendoza C., Delmond H., Giraud F. et H. Löning (1999) « Tableaux de bord pour managers », *Groupe Revue Fiduciaire*, 1999.
- Merchant, K.A. (1998), *Modern management control systems*, Prentice Hall, Upper saddle River, N.J.
- Merchant, K.A., (1989), *Rewarding results, Motivating profit center managers*, Harvard Business School Press.
- Merchant, K.A., (1998), *Modern management control system s*, Prentice Hall, Upper saddle River, N.J.
- Merchant,K. A., (1985), *Control in Business Organizations*, MA, Harvard Graduate School of Business.
- Meyssonnier F. et Pourtier F. (2004a), «ERP, changement organisationnel et contrôle de gestion », congrès de l'AFC (Orléans), 18 pages.
- Meyssonnier F. et Pourtier F. (2004b), « Le rôle essentiel du centre de compétences pour la réussite des projets ERP », *cahiers de recherche du CEREMO*, décembre, 20 pages.

Otley D.T, Pollanen R. (2000), *Budgetary criteria in performance evaluation: a critical appraisal using new evidence. Accounting, organizations and Society*, 25, 483-496.

Ouchi, W.G., (1979), "A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms", *Management Science*, Vol 25, N° 9, pp. 833-848.

Reix R. (2002), « Changements organisationnels et technologies de l'information », *cahiers du GREGO (Montpellier 2)*, n°12, décembre.

Saulquin J-Y. (2000) « Gestion des ressources humaines et performance des services : Le cas des établissements socio-sanitaires », *Revue de Gestion des Ressources Humaines*, n°36, pp.19-31.

Segrestin D. (2004), « Les ERP entre le retour à l'ordre et l'invention du possible », *Le mythe de l'organisation intégrée, Sciences de la société*, n° 61, p 3 –15.

Sponem S. (2002), "L'explication de la diversité des pratiques budgétaires: une approche contingente", *actes du 23ème congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Toulouse.

Trahand D. (1982), « Le contrôle de gestion : quel style adopter ? », *Revue Française de Gestion*, septembre - octobre.

Van der Stede W.A. (2000), « The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation », *Accounting, Organizations and Society*, 25, 6, 609-622.

Van der stede W.A. (2001a), « Measuring tight budgetary control », *Management Accounting Research*, 12: 119-137.

Van der stede W.A. (2001b), « The effect of corporate diversification and business unit strategy on the presence of slack in business unit budgets », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol.14, n°1:30-52

Wallander J. (1999), « Budgeting, an unnecessary evil », *Scandinavian Journal of Management*, 415-421

Zécri J.L. (2000), "Processus budgétaire : motifs d'insatisfaction", *21ème congrès l'Association Française de Comptabilité*, Angers.

Thèses et Mémoires:

Berland N. (1999), « L'histoire du contrôle budgétaire en France », *Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion*, Université de Paris Dauphine.

Chapellier P. (1994), « Comptabilité et système d'information du dirigeant de PME : essai d'observation et d'interprétation des pratiques », *Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion*, Université de Montpellier 2.

Lagha M. (2006), « Impact des ERP sur le contrôle de gestion : exemple de déploiement d'un module ERP », *Mémoire en science de gestion*, School of Management Lille.

Sites

<http://www.lavieeco.com/economie/1626-le-groupe-menara-profite-du-boom-de-limmobilier-a-marrakech.html>

<http://www.sage.fr/mge/logiciels-erp/sage-erp-x3-standard-edition>

www.groupe-menara.com

ANNEXE

Guide d'entretien

- **Contexte général :**

1. Pourriez-vous me présenter brièvement votre entreprise ?
 - a. Effectif du personnel et organisation générale des responsabilités
 - b. Secteur d'activité
 - c. Principaux clients et fournisseurs
 - d. L'évolution de l'activité durant ces dernières années
2. Pouvez-vous me décrire brièvement vos fonctions ? comment est organisée la fonction dont vous avez la responsabilité ?

❖ Thématique 1 : Contrôle de gestion

1. Depuis quand existe-t-il une fonction CG au sein de MF ? dans quelles conditions elle a été mise en place ? Quoi d'autre ?
2. Pouvez-vous me décrire avec le plus de détails possibles l'organisation et les missions du CG au sein de MF ?
3. Concernant le CG, vous diriez aujourd'hui qu'il est plutôt centralisé ou décentralisé au sein de MF ? Comment voyez-vous cela ? Quoi d'autre ?
4. Quels sont les facteurs qui ont conduit à la mise en place du CG au sein de MF ? Quoi d'autre ? y a-t-il des facteurs internes à l'entreprise qui ont conduit à cela ? Lesquels ? Y a-t-il des facteurs externes ? lesquels ? Qu'est-ce qui a été le plus déterminant ?
5. Votre entreprise a connu une croissance importante ces dernières années, pensez-vous que cette croissance a eu une influence sur le CG mis en place ? comment ? quoi d'autre ? qu'en pensez-vous personnellement ?
6. Est-ce que selon-vous le caractère familial de l'entreprise MF a eu une influence sur le choix qui a été fait du système de CG mis en place ? Comment cela ? qu'en pensez-vous personnellement ?
7. Est-ce que le profil de dirigeant a un impact sur la centralisation / décentralisation du CG ? De quelle façon ? qu'en pensez-vous personnellement ?
8. Quelles sont les relations qui existent entre les fonctions CG et SI au sein de MF ? Depuis quand ces relations fonctionnent-elles de cette façon ? Quoi d'autre ? Qu'en pensez-vous de cela ? Quoi d'autre ?

❖ **Thématique 2 : Contrôle de gestion - performance**

1. Pensez-vous que les relations qui existent entre les fonctions CG/SI ont un impact sur la performance de l'entreprise ? Comment ? Quoi d'autre ? comment voyez-vous cela ?
2. Pouvez-vous me décrire avec plus de précisions possibles les instruments qui vous permettent de mesurer la performance de votre entreprise ? Pensez vous que le budget est un instrument privilégié pour évaluer la performance ? Quoi d'autre ?
3. Est-ce que les informations issues du processus CG ont un impact sur les décisions stratégiques de votre entreprise ? De quelle façon ? jusqu'à quel point ? quoi d'autre ? que pensez-vous de cela ? quoi d'autre ?
4. Est-ce que l'attitude à l'égard du contrôle, a un impact sur la participation de vos managers à ce processus ? Comment ? quoi d'autre ? qu'en pensez-vous personnellement ?

❖ **Thématique 3: L'implantation de l'ERP et pratiques antérieures du CG**

1. Pourriez-vous me présenter brièvement le projet ERP SAGE X3 ?
 - a) Histoire de l'ERP
 - b) Approche de déploiement,
 - c) stratégie de déploiement,
 - d) Modules installés du contrôle de gestion modules
 - e) Les raisons d'adoption
2. Pouvez-vous me décrire avec plus de détails possibles les missions du SI au sein du MF ?
3. Concernant le SI, vous diriez aujourd'hui qu'il est plutôt centralisé ou décentralisé au sein du MF ? Comment voyez-vous cela ? Quoi d'autre ?
4. Quels sont les facteurs qui ont conduit à la mise en place d'un ERP SAGE X3 au sein du MF ? Quoi d'autre ? Y-a-t-il des facteurs interne à l'entreprise qui ont conduit à cela ? Lesquels ? Y-a-t-il des facteurs externes ? Lesquels ? Qu'est-ce qui a été le plus déterminant ?
5. Pouvez-vous me décrire avec plus de précisions possibles jusqu'à quel degré la direction générale a été impliquée dans la mise en place d'un ERP SAGE X3 ? quels sont les moyens ? Quoi d'autre ?
6. Votre entreprise a connu une croissance importante ces dernières années, pensez-vous que cette croissance a eu une influence sur le SI (ERP SAGE X3) mis en place ? comment ? quoi d'autre ? qu'en pensez-vous personnellement ?
7. Est-ce que le profil de dirigeant a un impact sur la centralisation / décentralisation du SI ? De quelle façon ? Qu'en pensez-vous personnellement ?
8. Quel est impact du SI sur la qualité des pratiques antérieures du CG au sein de votre entreprise ? De quelle façon ? Quoi d'autre ? Qu'en pensez-vous personnellement ?

❖ **Thématique 4 : Modalités du changement organisationnel liées à l'implantation des ERP**

1. Quel a été l'impact des changements apportés par le SI au niveau de votre entreprise ? Quoi d'autre ? En particulier, est-ce que le SI a contribué à un décloisonnement des fonctions et services ? De quelle façon ?
2. Quel sens les personnels ont-ils donné à ce changement introduit par la mise en place du SI ? Que font-ils ? comment réagissent-ils ? Quoi d'autre ?
3. Votre entreprise a connu une croissance importante ces dernières années, Pensez-vous que les changements apportés par la mise en place du SI ont influencé la croissance de MF ? Quoi d'autre ? Pouvez-vous me décrire les obstacles et les difficultés rencontrées par l'entreprise face à ce changement malgré sa croissance ? lesquels ? quoi d'autres ?

Remerciements

TABLE DES MATIERES

Introduction Générale	4
PREMIERE PARTIE	7
CADRE CONCEPTUEL DE LA RECHERCHE	7
Introduction de la première partie	8
❖ Chapitre I : Les fondements théoriques et conceptuels du SI et du CG	9
▪ Section I : Cadre conceptuel du Système de contrôle de gestion	9
• Paragraphe-1 : Evolution du champ du contrôle de gestion et les caractéristiques du SCG ..	9
• Paragraphe-2 : Design du SCG et spécificités des PME familiales	12
• Paragraphe-3 : Le contrôle de gestion dans les PME familiales en croissance	18
▪ Section II : Le management de l'information	21
• Paragraphe-1 : L'information matière première du contrôle de gestion et du Management	23
• Paragraphe-2 : Les objectifs et les conditions de réussite du contrôle de gestion	30
• Paragraphe-3 : Système d'information, contrôle de gestion : <i>Contrôle de Gestion, Systèmes d'Information : de quoi parle-t-on ?</i>	42
❖ Chapitre II : Les relations Système de contrôle-ERP- performance	47
▪ Section I : Système de contrôle de gestion et performance	47
• Paragraphe-1 : Contrôle de gestion- performance et la conception du SCG	47
• Paragraphe-2 : La participation des managers au contrôle de gestion et leur performance managériale	55
• Paragraphe-3 : L'impact de l'attitude des managers envers le contrôle de gestion sur leur participation à ce processus	58
▪ Section II : Impact des ERP sur le contrôle de gestion	62
• Paragraphe-1 : L'intégration des systèmes d'information dans le cadre des ERP	63
• Paragraphe-2 : L'ERP et ses apports pour le contrôleur de gestion	64
• Paragraphe-3 : L'impact organisationnel des ERP sur le contrôle de gestion	74
Conclusion de la première partie	84
DEUXIEME PARTIE	85
ERP et contrôle de gestion au sein de Ménara Préfa	85
Introduction de la deuxième partie	86
❖ Chapitre I : Contexte, objectifs et méthodologie de la recherche empirique	87
▪ Section I : Contexte et objectif	87
○ Paragraphe -1 : Contexte de l'étude	87

○ Paragraphe -2 : Présentation de la société MENARA PREFA	90
○ Paragraphe -3 : Démarche de recherche et outils de collecte des données	104
▪ Section II : L'ERP et le système de contrôle de gestion au sein de Ménara Préfa	114
○ Paragraphe -1 : Le système d'information SAGE X3.....	114
○ Paragraphe-2: Le système de contrôle de gestion de Ménara Préfa.....	116
❖ Chapitre 2 : Evaluation de l'impact de l'ERP SAGE X3 sur le contrôle de gestion au sein de Ménara Préfa.....	117
▪ Section I : Des perceptions divergentes selon les acteurs en présence.....	117
• Paragraphe -1 : Perception de la réussite de la mise en place du SAGE X3.....	117
○ Paragraphe -2 : Perception de l'échec de l'implantation de l'ERP	139
▪ Section II : Discussions et analyse des résultats	156
○ Paragraphe -1 : Perception des différentes parties prenantes sur le SCG mis en place et sa relation avec le SI	156
○ Paragraphe -2 : ERP et contrôle de gestion.....	160
Conclusion de la deuxième partie.....	165
Conclusion Générale.....	166
Glossaire	170
BIBLIOGRAPHIE	171
ANNEXE	175
TABLE DES MATIERES	179