

DÉTERMINANTS DE L'UTILISATION DES OUTILS DE PILOTAGE PAR LES PME SÉNÉGALAISES : CAS DU TABLEAU DE BORD

Mouhamed El Bachir WADE

Laboratoire FOCS
Université Cheikh Anta Diop
de Dakar
(Sénégal)

Massamba SAMB

Laboratoire FOCS
Université Cheikh Anta Diop
de Dakar
(Sénégal)

RÉSUMÉ :

Dans ce papier, nous avons étudié les déterminants de l'utilisation des outils de pilotage par les PME sénégalaises : cas du tableau de bord. Nous avons travaillé avec un échantillon de 20 PME. Nos résultats montrent que la stratégie suivie est un élément déterminant de l'utilisation du tableau de bord par les PME sénégalaises. Par contre nous trouvons un impact non significatif des facteurs d'isomorphismes (effet mode et mimétisme) sur l'utilisation du tableau de bord par les PME sénégalaises.

Mots clés : Tableau de bord, pilotage, PME, performance, déterminants

INTRODUCTION

Les économies de la plupart des pays en voie de développement sont caractérisées par l'existence de grandes entreprises nationales et de petites et moyennes entreprises.

En Afrique, l'essentiel du tissu économique est constitué par des PME parmi lesquelles, on compte plus de petites entreprises que de moyennes entreprises (BOAD, 2003)¹. Au vu du nombre de PME et du rôle qu'elles jouent dans les pays africains, la réflexion sur les systèmes de mesure de la performance nous paraît être une nécessité. En effet, au Sénégal, les PME représentent 80% du tissu économique, d'où l'importance d'étudier en détail leurs outils de gestion utilisés. En effet, comme le note FAYE (2005), le fonctionnement de l'entreprise est devenu complexe et la comptabilité générale bien que toujours nécessaire s'est avérée insuffisante pour les besoins d'informations internes, d'analyse de rentabilité et donc de contrôle des performances.

Du fait de son importance dans le pilotage de la performance et du caractère contingent des outils de gestion, notre question centrale s'intitule comme suit :
Quels sont les déterminants qui influencent l'utilisation du tableau de bord par les PME sénégalaises ?

¹ Banque Ouest Africaine de Développement (BOAD), 2003 ; panorama du tissu économique et du dispositif d'appui dans chaque pays, tomeII, p.59

I. REVUE DE LA LITTÉRATURE

I.1 Définitions

D'après Norton et Kaplan (1997) le tableau de bord est un instrument de communication et de décision qui permet au manager de s'informer de la performance passée et présente des activités qui entrent dans son champ de responsabilité mais aussi, des événements qui peuvent influencer cette performance dans le futur. On distingue le tableau de bord prospectif et le tableau de bord de gestion

Selon Bouquin (2001) « le tableau de bord se définit comme un ensemble d'indicateurs peu nombreux conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état 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 »

Pour Alain Fernandez (2008) c'est un instrument de mesure de la performance nécessaire pour la prise de décision pour tous les acteurs de l'entreprise.

I.2 Le tableau de bord: un outil de pilotage adapté dans le contexte PME

Les tableaux de bord sont parmi les outils de contrôle de gestion, ceux qui présentent théoriquement les caractéristiques d'intégrer les spécificités des petites et moyennes entreprises.

I.2.1 Le tableau de bord : un outil de pilotage

La vocation du tableau de bord d'aider au pilotage de l'entreprise et de favoriser l'action semble particulièrement pertinente au vue du contexte de la petite et moyenne entreprise. A l'image de l'orientation préconisée par certains (Drucker, 1990 ; Nanni, Dixon et Vollman, 1992 ; Shank et Govindarajan, 1993), le tableau de bord incorpore des données de nature diverses.

Grâce à cette ouverture aux éléments non monétaires, l'instrument offre un champ de contrôle large qui peut s'étendre à l'ensemble des dimensions de l'entreprise (technique, économique, stratégique, humaine, environnementale).

Conformément au principe qui veut qu'un système d'information soit un filtre permettant l'appréhension d'une réalité (Boussard, 1997), le tableau de bord fournit une certaine représentation de l'entreprise, plus concrète et plus complète que celle induite par les outils traditionnels de contrôle de gestion (le concept de Balanced Scorecard développé par Kaplan et Norton traduit bien cette idée de globalité) qui semble en mesure de répondre aux attentes du dirigeant de PME.

I.2.2 Le tableau de bord : un outil adapté

L'élément qui laisse penser que le tableau de bord est susceptible de s'adapter au contexte de la petite et moyenne entreprise résulte de la flexibilité de l'instrument.

Echappant à tout cadre normatif, l'outil peut facilement être conçu selon des schémas ad hoc et être personnalisé de manière à répondre très précisément aux besoins de l'utilisateur.

Alors que les outils traditionnels de contrôle de gestion apparaissent relativement peu répandus sous des formes élaborées dans des entreprises de taille moyenne, il semble que le tableau de bord présente des caractéristiques instrumentales intrinsèques pour occuper une place significative dans les dispositifs de contrôle implantés dans ces organisations.

II. LES THEORIES EXPLICATIVES DE L'UTILISATION DU TABLEAU DE BORD

II.1 La stratégie d'allocation des ressources

Les différents systèmes de mesure des performances, en particulier les critères non financiers, aident les managers à assurer la cohérence entre la stratégie et l'allocation des droits décisionnels.

De nombreuses recherches s'inscrivant dans le courant conventionnel de la stratégie expliquent le recours à des critères non financiers sur cette base.

II.2 Un moyen de réduction des conflits

La présence d'outils de pilotage est un moyen de réduire les conflits opposant les dirigeants et les actionnaires. Ittner, Larcker et Rajan (1997) considèrent également que des indicateurs non financiers peuvent être davantage sujets de manipulations managériales, difficilement décelables, ce qui conduirait à un effet contre-productif.

II.3 La théorie de l'apprentissage organisationnel

Dans les théories de l'apprentissage organisationnel, la compétence créant de la valeur provient de la connaissance des routines organisationnelles (Nelson et Winter, 1982).

Les routines sont des modèles de comportements et d'interactions que les individus sont capables d'utiliser pour faire face aux différentes situations qui se (Nelson et Winter, 1982) présentent. La construction de ces routines correspond à l'apprentissage organisationnel (collectif). Elles sont généralement tacites (donc ni codifiables, ni transférables).

III. LES FACTEURS DETERMINANT L'UTILISATION DU TABLEAU DE BORD

Les facteurs déterminant de l'utilisation du tableau de bord retenus sont ceux pour lesquels, les auteurs tels qu'Abernathy, Gul, Christophe, Poincelot et Wegmann ont effectué des travaux. Il s'agit des variables dites de contingence, des variables de type contractuel, des variables de type cognitif et les facteurs externes.

III.1 l'influence des variables dites de contingence

De nombreuses études (Merchant, 1984 ; Fisher, 1998) ont montré que les systèmes de contrôle de gestion subissent un ensemble de facteurs de contingence qui les modèlent : la stratégie suivie par l'entreprise, l'incertitude de l'environnement.

III.1.1 La stratégie

Chandler (1962) définit la stratégie comme « le processus de détermination des buts et objectifs à long terme de l'entreprise, d'adoption de lignes et d'allocation des ressources nécessaires pour atteindre ces objectifs ».

Des auteurs tels que Miles et Snow (1978), ont développé des typologies afin de classer les entreprises selon leurs stratégies.

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

III.1.2 L'incertitude de l'environnement

De nombreux travaux de Gul (1991) et Fisher (1998) ont mis en évidence l'incertitude de l'environnement comme une variable contingente, déterminante dans le choix d'un outil de gestion.

Selon Gordon et Narayanan (1984) un environnement perçu comme incertain appelle des structures organiques qui privilégient la recherche d'informations externes et de nature non financière. Bescos et al (2003) considèrent que les budgets dans un environnement turbulent ne peuvent être utilisés comme instrument de mise en œuvre d'objectifs stratégiques.

Gignon-Marconnet (2003) pense que « une gestion budgétaire très contraignante ne conviendrait pas à des environnements incertains ».

De même Berland (1999) suppose que lorsque l'entreprise se trouve dans un environnement incertain, elle lui est difficile d'établir des prévisions fiables ainsi donc la fixation d'objectifs budgétaires devient un exercice très difficile voire impossible.

Gul (1991) arrive également à la conclusion que dans un environnement incertain, la performance est accrue si les gestionnaires utilisent un système de contrôle de gestion plus sophistiqué que les budgets.

III.2 l'influence des facteurs isomorphismes

Hormis les facteurs dits de contingence, les facteurs externes ont une influence sur l'adoption des outils de gestion (Bergeron ; 2002). Les facteurs externes sont le mimétisme des dirigeants et l'effet de mode.

III.2.1 Comportements mimétiques des dirigeants

Les organisations imitent des pratiques ou des stratégies d'autres organisations réputées, qui ont su surmonter les difficultés auxquelles elles se sont confrontées, ce qui permet de trouver des solutions efficaces à moindre coût (Dimaggio et Powell, 1991 ; 1983).

Selon Meyer et Rowan (1977), l'entreprise peut tirer avantage à reproduire des comportements jugés performants.

Cependant, ce phénomène de mimétisme au sein d'un champ organisationnel peut être destructeur.

Davis (1991) explique que la propension d'une entreprise à adopter des « pilules empoisonnées » est d'autant plus forte qu'elle est connectée à des entreprises ayant adopté des pratiques semblables.

Selon Tolbert et Zucker (1983), le mimétisme incite à la diffusion de nouvelles pratiques managériales malgré l'absence de motif économique.

Powell (1992) avance que l'alignement d'une organisation sur d'autres et le partage de compétences améliorent les performances financières et économiques et permettent la création d'un avantage concurrentiel soutenable.

Le mimétisme est direct si l'entreprise imite une ou plusieurs organisations, souvent du même champ organisationnel, qui ont réussi à surmonter leurs difficultés (Huault, 2002).

Le mimétisme est indirect quand l'entreprise suit les conseils de consultants fondés sur l'observation d'organisations performantes dans lesquelles ils ont effectué des missions avec succès (Huault, 2002).

III.2.2 L'effet mode de l'utilisation des outils de gestion

Les instruments de management réputés efficaces, conduisent à des discours et comportements qui s'imposent aux entreprises et sont médiatisés par les consultants et les revues managériales (Gilbert, 1998).

IV. MÉTHODOLOGIE

IV.1 Données

Les données obtenues dans ce travail proviennent de l'enquête par questionnaire. Ce dernier est adressé exclusivement aux responsables de PME.

IV.2 Choix de l'échantillon

Au départ de l'étude, nous avons administré un nombre de 30 questionnaires aux responsables. Le nombre récupéré était de 25 questionnaires et seuls 20 étaient exploitables.

IV.3 Description des variables

IV.3.1 La variable à expliquer

Notre variable à expliquer dans cette étude est l'utilisation du tableau de bord par les dirigeants de PME. Une question fermée a été posée allant dans ce sens.

IV.3.2 Les variables explicatives

La première famille de variables indépendantes dans cette étude est celle issue de la contingence. Nous avons retenu : la stratégie adoptée et l'incertitude de l'environnement. Pour chacune de ces variables, nous avons procédé à des tests de comparaison de moyennes. En ce qui concerne notre deuxième variable indépendante nous avons retenu la famille liée à l'isomorphisme institutionnel : l'effet mode des outils de gestion et le mimétisme des dirigeants

V. ANALYSE DESCRIPTIVE, RESULTATS ET DISCUSSION

V.1 Analyse descriptive

V.1.1 Identification des répondants

Nous avons administré un questionnaire à des managers d'entreprises susceptibles d'utiliser davantage des tableaux de bord. Nous avons conçu un échantillon homogène sur la base du répertoire de la chambre de commerce de Dakar.

V.1.2 Secteur d'activités

Tableau 1 : Répartition des enquêtés selon le secteur d'activité

Secteur d'activité	Nombre	Total pourcentage
Industrie	7	35%
Commerce	10	50%
Service	2	10%
Autres	1	5%
Total	20	100%

Source : *Données de l'enquête*

L'analyse de ce tableau montre que les entreprises dominantes dans notre échantillon appartiennent au secteur du commerce soit un taux de 50% de l'effectif.

Le secteur de l'industrie vient en deuxième position avec 35% et les services 10%. La rubrique « autre » signifie qu'une entreprise de notre échantillon n'a pas précisée le secteur d'activité ou elle évolue.

En conclusion nous pouvons dire que les entreprises qui appartiennent au secteur commercial sont dominantes dans notre échantillon d'étude.

V.1.3 Fonction des répondants

Tableau 2 : Répartition des enquêtés selon les fonctions occupées

Fonctions	Nombre	Pourcentage
Comptable	9	45%
Directeur administratif et financier	6	30%
Contrôleur de gestion	4	20%
Directeur général	1	5%
Total	20	100%

Source : *Données de l'enquête*

En administrant le questionnaire auprès des PME de notre échantillon, nous avons ciblé des personnes ayant des connaissances avancées sur les outils de gestion. Ainsi, les interviewés sont regroupés au niveau du tableau ci-dessus.

L'analyse du tableau montre que presque la moitié (9) des enquêtés occupe la fonction de comptable ; soit un taux de 45%, 6 DAF ont répondu aux questions soit un taux de 30%, 4 contrôleurs de gestion ont répondu également aux questions soit un taux de 20%.

Les résultats obtenus dans le tableau 2 montrent que dans notre échantillon, les comptables sont les mieux disposés à répondre aux questions.

V.1.4 Caractéristiques des PME de l'échantillon

Tableau 3 : Répartition des PME selon la taille (CA)

Chiffre d'affaires (CA)	Nombre	Pourcentage
CA inférieur à 1 milliard	8	40%
CA compris entre 1 et 3 milliards	6	30%
CA compris entre 3 et 5 milliards	6	30%
Total	20	100%

Source : *Données de l'enquête*

Le tableau ci-dessous nous donne la répartition des entreprises enquêtées suivant leur taille.

En se basant sur la loi portant orientation relative à la promotion et au développement des petites et moyennes entreprises du 06 février 2008, la PME peut être définie selon son chiffre d'affaires.

L'analyse du tableau donne une répartition assez homogène des entreprises selon leur chiffre d'affaires. Sur un total de vingt (20) PME, huit (8) ont un chiffre d'affaires inférieur à 1 milliard, six (6) ont un chiffre d'affaires compris entre 1 et 3 milliards, et 6 aussi ont un chiffre d'affaires supérieur à (3) milliards.

V.1.4.1 Utilisation du tableau de bord

Dans cette partie nous allons effectuer le tri à plat des données de notre enquête. Il s'agit ici pour nous de faire une analyse quantitative des réponses données. Les tableaux suivants, présentent l'ensemble des résultats obtenus.

Tableau 4 : Répartition des PME utilisant le tableau de bord

Modalité de réponse	Nombre	Pourcentage
Oui	17	85 %
Non	3	15 %

Source : *Données de l'enquête*

L'étude du tableau nous donne le nombre d'entreprises qui utilise le tableau de bord.

Pour aboutir à ces résultats une question dichotomique a été posée pour savoir si l'entreprise utilise le tableau de bord. L'enquêté avait la possibilité de répondre par oui ou non à la question.

Le tableau montre que 85% des entreprises enquêtées utilisent le tableau de bord, contre 15% qui ne l'utilisent pas.

Le taux d'utilisation est satisfaisant malgré la faiblesse de notre échantillon.

V.1.4.2 : Stratégie adoptée

Pour la variable stratégie adoptée, les résultats obtenus avec le tri à plat sont présentés dans le tableau suivant. Il consiste à donner la proportion des enquêtés qui adoptent la stratégie de gestion de la qualité.

Tableau 5 : Tri à plat de la stratégie de gestion de la qualité par les PME

Stratégie de gestion de la qualité	Nombre	Pourcentage
Oui	15	75%
Non	5	25%
Total	20	100%

Source : *Données de l'enquête*

Le tableau 5 donne la répartition des PME qui adoptent la stratégie de gestion de la qualité. En effet, sur les 17 PME qui utilisent le tableau de bord, 15 affirment adopter la stratégie de gestion de la qualité contre 2 qui ne l'adoptent pas. Les résultats obtenus laissent prétendre que la gestion de la qualité est une stratégie présente dans les PME sénégalaises.

Cette stratégie permet aux PME une meilleure détection des défauts de fabrication ainsi que des insatisfactions des clients.

V.2 Analyse des résultats

Dans cette section nous allons tester les différentes hypothèses posées, et précisons également le type de test utilisé et ses spécificités.

Test de l'hypothèse H1 : Les facteurs dits de contingence expliquent l'utilisation du tableau de bord dans les PME sénégalaises.

Le test de la relation tableau de bord et facteurs dits de contingence est effectué par l'analyse de la variance à un facteur (ANOVA) et le test du Khi Deux. En effet, on a posé trois sous hypothèses. Les deux sous hypothèses **H1b** et **H1c** ont été effectuées par le test de la variance (ANOVA). L'analyse de la variance à un facteur consiste à déterminer si une variable explicative a une influence significative sur la variable à expliquer. La variable explicative est nominale et la variable expliquée est métrique. Ainsi, l'une des sous-hypothèses **H1b** tente de vérifier si l'utilisation du tableau de bord (variable nominale) est influencée par

l'incertitude de l'environnement (valeur métrique). L'autre sous hypothèse **H1c** quant à elle tente de vérifier la relation entre l'utilisation du tableau de bord et la structure organisationnelle de la PME. Dès lors, nous pouvons alors conclure sur l'existence d'un lien entre l'utilisation du tableau de bord et l'incertitude de l'environnement ou la structure organisationnelle.

Pour que la liaison entre ces variables soit établie, il faut que la valeur moyenne de la variable utilisation du tableau de bord soit différente pour toutes les modalités de la variable incertitude de l'environnement et structure organisationnelle.

Pour l'analyse, il faut que le test de Fisher soit significatif au seuil de 5% pour qu'il y ait une influence significative ou non de l'incertitude de l'environnement et de la structure organisationnelle sur l'utilisation du tableau de bord.

L'hypothèse **H1a** : la stratégie de gestion de la qualité suivie par les PME sénégalaises influence l'utilisation du tableau de bord. Elle a été testée par le khi deux. Lorsque la probabilité obtenue est supérieure à celle lue, alors il y a un lien statistiquement significatif.

H1a : La stratégie suivie par les PME sénégalaises, explique l'utilisation du tableau de bord.

Pour tester, cette hypothèse nous avons effectué le test du khi-Deux.

Les tableaux suivants présentent de façon résumée les différents résultats obtenus.

Tableau 6 : Stratégie suivie

	Khi-deux théorique	Ddl	Khi-deux lu
Actions de gestion de la qualité	3,976	1	2,706
Permettent une meilleure détection des défauts de fabrication ainsi que des insatisfactions de vos clients	4,432	1	3,841
Permettent de prévenir les dysfonctionnements et les insatisfactions	0,071	1	3,841

Source : *Données de l'enquête*

En utilisant le test du khi deux à 1 degré de liberté (ddl), nous remarquons que la valeur théorique obtenue (3,973) est supérieure à la valeur lue (2,706). Nous pouvons conclure que les deux variables du tableau ont des liens statistiquement significatifs.

Les résultats obtenus avec le test du khi deux, donnent une valeur théorique de (4,432) qui est supérieure à la valeur lue (3,841). Donc il y a un lien statistiquement significatif entre les items de ce tableau. En effet, nous pouvons dire que l'utilisation du tableau de bord est liée à la détection des défauts de fabrication ainsi qu'aux insatisfactions des clients.

Le khi deux théorique est très faible comparé au khi deux lu. En effet, les valeurs obtenues sont respectivement de 0,071 et 3,841. Ce qui signifie que les deux variables du tableau n'ont pas de lien statistiquement significatif. Par conséquent, l'utilisation du tableau de bord ne permet pas de prévenir les dysfonctionnements et l'émergence de nouveaux modes de conception et de nouveaux produits.

L'étude des différents tableaux montre qu'il y a un lien entre l'utilisation du tableau de bord et la gestion de la qualité appliquée par la PME.

Par conséquent, on peut conclure que, l'hypothèse **H1a** est valide :

L'utilisation du tableau de bord dépend de la gestion de qualité suivie par les PME sénégalaises.

L'environnement incertain explique l'utilisation du tableau de bord par les PME sénégalaises.

Les tableaux suivants donnent les résultats obtenus avec le test de l'ANOVA. Comme on l'a dit précédemment le test de l'ANOVA permet de voir l'existence de relation significative entre deux variables dont l'une est métrique et l'autre nominale.

Tableau 7 : Degré d'incertitude de l'environnement

utilisez-vous le tableau de bord			Considérez-vous que le degré d'incertitude de l'environnement de l'entreprise est
Comparaison des moyennes	Oui	Moyenne	(3,06) 3,06
	Non	Moyenne	(3,06) 3,00
ANOVA à un facteur	Test de Fisher		0,004
	Significativité à 5%		95,2

Source : *Données de l'enquête*

Le tableau 7 montre une probabilité de 95,2% au seuil de significativité est 5%. Par conséquent les deux variables n'ont pas un lien statistiquement significatif. L'utilisation du tableau de bord n'est pas liée à l'incertitude de l'environnement.

Tableau 8 : Environnement concurrentiel

utilisez-vous le tableau de bord			Un environnement concurrentiel très agité. Les entrants potentiels sont nombreux
Comparaison des moyennes	Oui	Moyenne	(3,44) 3,00
	Non	Moyenne	(3,44) 3,47
ANOVA à un facteur	Test de Fisher		0,103
	Significativité à 5%		75,3

Source : *Données de l'enquête*

Les résultats obtenus montrent qu'il n'y a pas une relation entre l'utilisation du tableau de bord et l'environnement concurrentiel très agité. En effet le test de l'ANOVA donne une probabilité de 75,3% qui est supérieure au seuil de significativité de 5%.

Tableau 9 Fluctuation de la demande

utilisez-vous le tableau de bord			Une demande très fluctuante
Comparaison des moyennes	Oui	Moyenne	(3,37) 3,33
	Non	Moyenne	(3,37) 4,00
ANOVA à un facteur	Test de Fisher		0,273
	Significativité à 5%		60,9

Source : *Données de l'enquête*

On remarque que la probabilité obtenue (60,9) est supérieure au seuil de significativité de 5%. On peut dire à posteriori que la demande très fluctuante n'explique pas du tout l'utilisation du tableau de bord par les PME sénégalaises.

Tableau 20 Les changements technologiques

utilisez-vous le tableau de bord			Des changements technologiques nombreux, risque d'émergence de produits, de substitution, obsolescence rapide des compétences
Comparaison des moyennes	Oui	Moyenne	(3,13) 3,00
	Non	Moyenne	(3,13) 5,00
ANOVA à un facteur	Test de Fisher		2,386
	Significativité à 5%		14,5

Source : *Données de l'enquête*

Dans une moindre mesure, on peut affirmer que les changements technologiques, la substitution et l'obsolescence rapide des compétences, n'expliquent pas l'utilisation du tableau de bord. En effet, le test de l'ANOVA donne une probabilité de 14,5%, supérieure au seuil de significativité.

Tableau 10 Les besoins des consommateurs extrêmement difficiles à cerner

utilisez-vous le tableau de bord			les besoins des consommateurs extrêmement difficiles à cerner
Comparaison des moyennes	Oui	Moyenne	(3,31) 3,27
	Non	Moyenne	(3,31) 4,00
ANOVA à un facteur	Test de Fisher		0,244
	Significativité à 5%		62,9

Source : *Données de l'enquête*

Le tableau ci-dessous donne une probabilité de 62,9 %, obtenue avec le test de l'ANOVA. Le seuil de significativité est de 5 % donc les deux variables du tableau ne présentent pas de lien. L'utilisation du tableau de bord ne dépend pas des besoins des consommateurs extrêmement difficiles à cerner.

Tableau 11 Le contexte légal et réglementaire

utilisez-vous le tableau de bord			Un contexte légal et réglementaire fait peser de gros risques sur l'avenir de notre activité
Comparaison des moyennes	Oui	Moyenne	(2,81) 2,73
	Non	Moyenne	(2,81) 4,00
ANOVA à un facteur	Test de Fisher		0,681
	Significativité à 5%		42,3

Source : *Données de l'enquête*

La probabilité obtenue avec le test ANOVA montre qu'il n'y pas de relation significative entre l'utilisation du tableau de bord et le contexte légal et réglementaire. En effet, le seuil de significativité de 5% est inférieure à la probabilité obtenue (42,3%).

L'analyse des différents tableaux obtenus révèle l'inexistence de relation entre l'utilisation du tableau de bord et les manifestations de l'environnement incertain.

Par conséquent notre deuxième sous hypothèse H1b n'est pas valide :

L'incertitude de l'environnement n'explique pas l'utilisation du tableau de bord dans les PME sénégalaises.

Test de H3 : L'utilisation du tableau de bord par les PME sénégalaises dépend de l'isomorphisme institutionnel.

Cette hypothèse a été testée à l'ANOVA. Cette dernière consiste à rechercher les liens qui existent entre une variable métrique et une variable nominale. La relation est significative si la probabilité obtenue est inférieure au seuil de 5%. Les tableaux suivants présentent les différents résultats obtenus avec le test.

Tableau 12 : Utilisation par les concurrents

utilisez-vous le tableau de bord			Mise en place par les concurrents
Comparaison des moyennes	Oui	Moyenne	2,24 (2,06)
	Non	Moyenne	2,24 (5,00)
ANOVA à un facteur	Test de Fisher		3,298
	Significativité à 5%		8,9

Source : *Données de l'enquête*

Le tableau 48 montre une différence de moyenne. Cependant la probabilité obtenue avec l'ANOVA est de 8,9 % et est acceptable de 5%. On peut conclure donc que l'utilisation du tableau de bord par une PME pourrait être expliquée par le fait que les concurrents l'utilisent.

Tableau 49: Nouvelles techniques de management

utilisez-vous le tableau de bord			Tester les nouvelles façons de manager
Comparaison des moyennes	Oui	Moyenne	3,35 (3,31)
	Non	Moyenne	3,35 (4,00)
ANOVA à un facteur	Test de Fisher		0,262
	Significativité à 5%		61,6

Source : *Données de l'enquête*

En effectuant le même test que précédemment, on remarque d'abord une différence de moyenne. Le test avec l'ANOVA donne une probabilité de 61,6%, supérieure au seuil de significativité de 5%. Ce qui veut dire que les deux items du tableau sont indépendants. L'utilisation du tableau de bord n'est pas liée à la tradition des managers de tester les nouvelles façons de manager.

Tableau 13 : Expérimentation par des managers dans d'autres entreprises

Utilisez-vous le tableau de bord			Expérimentation de l'utilisation dans une autre entreprise
Comparaison des moyennes	Oui	Moyenne	(2,47) 2,44
	Non	Moyenne	(2,47) 3,00
ANOVA à un facteur	Test de Fisher		0,172
	Significativité à 5%		68,4

Source : *Données de l'enquête*

Les résultats obtenus dans ce tableau peuvent être interprétés de la même façon que ceux des précédents tableaux. En effet, L'ANOVA obtenue est de 68,4%. Ce dernier est supérieur au seuil de significativité de 5%. Donc l'utilisation du tableau de bord ne dépend pas de son expérimentation par les managers dans une autre entreprise qu'ils aient été recrutés.

Les résultats obtenus dans les différents tableaux prenant en compte l'influence des facteurs externes de l'entreprise, montrent l'absence de liens entre ces derniers et l'utilisation du tableau de bord.

Par conséquent, notre hypothèse **H3** n'est pas valide. L'utilisation du tableau de bord ne dépend pas de l'influence des facteurs externes de la PME.

Cependant, parmi les facteurs externes qui pourraient influencer cette utilisation, on peut retenir le mimétisme direct c'est-à-dire l'utilisation du tableau de bord par les propres concurrents de la PME.

VI. INTERPRÉTATION DES RÉSULTATS, CONTRIBUTIONS ET LIMITES

Dans cette dernière section nous allons procéder à l'interprétation des résultats. Nous tenterons également de faire une comparaison entre les résultats obtenus et ceux des chercheurs qui ont eu à travailler dans le même domaine. Elle est

l'occasion aussi de discuter sur la compréhension du tableau de bord par les dirigeants de PME.

VI.1 Interprétations des résultats

Dans ce paragraphe nous allons procéder, à l'interprétation des hypothèses. Nous faisons également une comparaison entre les résultats obtenus et ceux de certains chercheurs qui ont eu à travailler dans le même domaine.

VI.1.1 Utilisation tableau de bord et stratégies

Les résultats obtenus dans cette sous-hypothèse montrent que les PME sénégalaises utilisent le tableau de bord pour mener des stratégies de gestion de la qualité. En effet, selon les résultats obtenus par la méthode du tri à plat 88 % des PME suivent une stratégie de gestion de la qualité. Ce rapport montre bien que les entreprises mènent des actions de gestion de la qualité. Ces actions se manifestent par des détections des défauts de fabrication, une et insatisfaction de la clientèle.

Nos résultats viennent confirmer ceux de Larcker (1997), Govindarajan et Gupta (1985), Fullerton et McWatters (2002). Pour ces derniers les entreprises qui développent des stratégies orientées vers la qualité, la différenciation ou le déploiement en juste à temps utilisent le tableau de bord. Les entretiens obtenus avec certains responsables lors de nos enquêtes, révèlent que la recherche de la performance passe par une satisfaction de la clientèle et sa fidélisation et nécessite entre autre des outils pour sa suivie.

VI.1.2 Utilisation du tableau de bord et incertitude de l'environnement

L'incertitude de l'environnement est marquée dans le contexte des PME sénégalaises par des manifestations telles que : une demande très fluctuante, des besoins des consommateurs extrêmement difficiles à cerner, un environnement concurrentiel très agité d'après les résultats du tri à plats. Les résultats obtenus avec le test du Khi Deux montrent qu'il n'y a pas de lien significatif entre l'utilisation du tableau de bord et l'incertitude de l'environnement. Nos conclusions viennent infirmer celles de Gul (1991). En effet, l'efficacité s'apprécie à travers des dimensions telles que la qualité, la réactivité, la flexibilité, la variété et la création de valeur. Cet environnement est caractérisé par des changements rapides, une clientèle versatile et infidèle.

V.2 Utilisation du tableau de bord et isomorphisme

V.2.1 Utilisation du tableau de bord et effet mode

L'effet de mode nous est inspiré des travaux de Christophe et Bayad (2003). Les résultats obtenus avec le tri à plat montrent que 47 % des PME sénégalaises font recours à la mode. L'effet mode peut se manifester au sein de l'environnement des PME par l'utilisation de nouveaux outils de gestion issus de la littérature de gestion. Par contre le test de l'hypothèse montre qu'il n'y a pas de lien entre l'utilisation du tableau de bord et l'effet mode. Les résultats obtenus confirment ceux de Christophe et Bayad. Pour ce dernier l'utilisation d'un instrument de gestion à la mode obéit à trois variables institutionnelles. Tout d'abord, leur multiplication et les nombreuses publications ou communications

(revues managériales, ouvrages, conférences...), ensuite, le contexte de changement perpétuel et de transformation permanente auquel l'organisation, et enfin la diffusion systématique des normes ISO de gestion de la qualité dans de nombreux secteurs. Seules les deux premières variables institutionnelles ont été vérifiées ce qui peut expliquer la non utilisation du tableau de bord par l'effet de mode.

V.2.2 *Utilisation du tableau de bord et mimétisme*

L'hypothèse selon laquelle, l'utilisation du tableau de bord dépend du mimétisme des dirigeants, n'a pas été vérifiée. Le mimétisme est direct si l'utilisation du tableau de bord est influencée par son utilisation par les concurrents. De même, il est indirect, si l'utilisation est recommandée par un cabinet de consultants. Pour le mimétisme direct, le résultat obtenu peut être acceptée d'une certaine manière. Le premier résultat peut être expliqué par le fait que les PME sénégalaises adoptent des démarches de benchmarking en copiant les bonnes pratiques en matière de gestion.

Pour le mimétisme indirect, l'hypothèse n'est pas vérifiée. Les entretiens obtenus avec certains responsables révèlent que le recours aux cabinets de consultants s'explique le plus souvent par des missions d'assistance comptable, et d'assistance fiscale.

CONCLUSION

Cette étude avait comme objectifs de vérifier si nos entreprises s'approprient du tableau de bord comme outil principal de pilotage de la performance, d'apprécier le niveau de connaissance des PME sur cet outil de gestion tant convoité en occident ; de savoir si les facteurs dits de contingence, les objectifs, et les canaux de connaissances expliquent le plus l'utilisation du tableau de bord dans les PME sénégalaises. Avec les résultats obtenus, nous pouvons dire que les dirigeants des PME paraissent comprendre que les outils comptables, bien qu'utiles, ne sont plus suffisants puisque l'on observe des pratiques bien ancrées en matière de présentation et d'utilisation d'indicateurs de performance non financière. C'est donc une complémentarité d'utiliser le budget et le tableau de bord qui prend en compte des indicateurs financiers, et des indicateurs non financiers.

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

Articles

ABERNETHY(1995), « The impact of manufacturing flexibility on management control system design », *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, n° 4, pp. 241-258.

ARGYRIS (1978), *Organizational Learning, Readings*, Addison-Wesley, Publishing Company.

BERGERON H. (1988), « Typologie et déterminants des tableaux de bord pour rendre compte de la performance », Congrès de l'AFC, Nantes.

BESSIRE D. (2000) « Du tableau de bord au Pilotage : l'entreprise au Risque de se perdre », Actes du 21ème congrès de l'A.F.C.

BRICKLEY J.A, Zimmermann J.L. (1997), « Managerial Economics and Organizational Architectur»

CHANTEUX A (2004) « Mesurer la performance de votre entreprise grâce au balanced scorecard »

CHAPELLIER P. (1997), « Profils de dirigeants et données comptables de gestion », *Revue Internationale PME*, vol. 10, n°1, pp. 9-41.

CHENHALL R.H. et LANGFIELD-SMITH K. (1998), « The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach », *Accounting, Organizations and Society*, 23(3), pp. 243-264.

DUBE T. et GOSSELIN M. (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 17 mai.

KAPLAN R.S, NORTON D.P (2001), « The strategy-focused organisation », *Strategy & Leadership*, May-June.

MINTZBERG H. et al. (1999), « Safari en pays stratégique : l'exploration des grands courants de la pensée mondiale stratégique », Village, Paris.

MENDOZA C., DELMOND M.H., GIRAUD F., LÖNING H. (2002), « Tableaux de bord et balanced scorecard », Groupe Revue Fiduciaire, Paris.

MEYSSONNIER F et CHOFFEL D (2005) « Dix ans autour du balanced scorecard »

MOISDON J.-C. (1997), « Du mode d'existence des outils de gestion, les instruments de gestion à l'épreuve de l'organisation »

NONAKA I. et TAKEUCHI H. (1997), « La connaissance créatrice : la dynamique de l'entreprise apprenante », de Boeck Université.

PENROSE E. (1959), « The Theory of the Growth of the Firm », Oxford University Press, UK.

POINCELOT E., WEGMANN G. (2005), « Utilisation des critères non financiers pour évaluer ou piloter la performance : une analyse théorique », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, tome 11, vol.2, p. 109-125.

PORTER M. (1985), *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*, The Free Press, New York.

TELLER R. (1999), « Le contrôle de gestion, pour un pilotage intégrant stratégie et finance », Editions Management et Société, Paris.

WEGMANN G. (2001), « Les tableaux de bord stratégiques : une instrumentation du contrôle de gestion stratégique », *Cahier de Recherche Gregor*, IAE de Paris Panthéon-Sorbonne.

Ouvrages et cours

AKTOUF O. (1987) « méthodologie des sciences sociales et approches qualitatives des organisations : une introduction à la démarche classique et une critique »

BESSIRE D. (1999), « Définir la performance », *Comptabilité Contrôle-Audit*, tome 5, septembre, vol. 2, pp. 127-150.

BOUQUIN H. (1986) « *Le contrôle de gestion* », Presses universitaires de France, 331p.

CHENHALL R.H., Morris D. (1986), « The impact of structure, environment and interdependencies on the perceived usefulness of management accounting systems », *Accounting Review*, vol.61, pp.16 – 35.

CURCHOD C. (2003), « La méthode comparative en sciences de gestion : vers une approche quasi-expérimentale de la réalité managériale », *Revue Finance, Contrôle, Stratégie*, vol. 6, n°2, pp. 155-177

ERRAMI Y. (2004), « Les apports du balanced scorecard à la recherche de la performance », *Cahier de recherche : la performance : de la mesure à l'action*, CERMAT – IAE de Tour, janvier, pp. 139 – 148.

EPSTEIN, M. J. et J. F. MANZONI (1997), « The Balanced Scorecard and Tableau de Bord : Translating Strategy into Action », *Management accounting*, august, pp. 28-36.

GUL, F A. (1991), « The effects of management accounting systems and environmental uncertainty on small business managers' performance », *Accounting and business research*, vol.22,

HAMEL G., PRAHALAD C.K. (1990), « The Core Competence of the Corporation », *Harvard Business Review*, vol. 68, n° 3, p. 79-92.

KAPLAN R.S. (1994), « Management accounting (1984-1994) : Development of New Practice and theory », *Management Accounting Research*, volume 5, issues 3-4, pp. 247-260.

MERIC J. (2003) « L'émergence d'un discours de l'innovation managériale-le cas du Balanced Scorecard », *Comptabilité Contrôle Audit*, numéro spécial, mai, pp. 129-145.

PERERA S. et al. (1997), « Customer-focused Manufacturing Strategy and the Use of Operations-Based Non-Financial Performance Measures: A Research Note », *Accounting Organizations and Society*, vol. 22, n° 6, p. 557-572.

SIMONS R (1990) « The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n° ½, p. 127-143,

WADE E B (2005) cours contrôle de gestion

WATERHOUSE, J. et A. SVENDSEN (1998), « Le suivi et la gestion stratégique de la performance : des mesures de performance non financière pour améliorer le gouvernement d'entreprise », *L'institut Canadien des Comptables Agréés*, Toronto

WEGMANN G. (2000), « Les Tableaux de Bord Stratégiques : analyse comparative d'un modèle nord américain et d'un modèle suédois », *Gestion 2000*, n° 1, janvier-février, pp. 19-35.

Yin R.K. (1993) « Applications of Case Study Research », Newbury Park, Calif: SAGE Publications