

REPUBLIQUE DU CAMEROUN
Paix-Travail-Patrie

UNIVERSITÉ DE YAOUNDE I

ECOLE NORMALE SUPERIEURE
D'ENSEIGNEMENT TECHNIQUE

BP. 886 EBOLOWA

DEPARTEMENT DE L'INNOVATION,
DES TECHNIQUES COMMERCIALES
ET DE L'INDUSTRIALISATION



REPUBLIC OF CAMEROON
Peace-Work-Fatherland

UNIVERSITY OF YAOUNDE I

HIGHER TECHNICAL TEACHER'S
TRAINING COLLEGE

P.O BOX: 886 EBOLOWA

DEPARTMENT OF INNOVATION,
COMMERCIAL TECHNIQUES AND
INDUSTRIALIZATION

**CONTRIBUTION DES OUTILS DE CONTROLE
DE GESTION À LA PERFORMANCE DES PME
EN CONTEXTE CAMEROUNAIS**

**Mémoire de fin d'études en vue de l'obtention du Diplôme d'Enseignement
Technique de Deuxième Grade (DIPET II)**

OPTION : GESTION FINANCIÈRE ET COMPTABLE

REDIGÉ ET SOUTENU PAR

MONKAM YOUATOU Sorelle Kysil

Matricule : 19W1141

Sous la direction de

Dr. MBALLA ATANGANA Yves

Maitre-Assistant Cames/Chargé de cours

Université de Yaoundé II-SoA



ANNÉE ACADÉMIQUE

2020-2021

Sommaire

Avertissement.....	ii
Dédicace.....	iii
Remerciements	iv
Liste des acronymes et abréviations	v
Liste des tableaux	vi
Résumé.....	viii
Abstract.....	ix
INTRODUCTION GÉNÉRALE.....	1
PREMIERE PARTIE : ANALYSE CONCEPTUELLE DE L'IMPLEMENTATION DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE LA PME.....	10
CHAPITRE 1 : ANALYSE CONCEPTUELLE DU CONTROLE DE GESTION DANS LES PME .	11
Section 1 : Les outils de contrôle de gestion	12
Section 2 : La notion de Performance d'entreprise.....	19
CHAPITRE 2 : DU DEPLOIEMENT DU DISPOSITIF DES OUTILS DE CONTROLE DE GESTION A LA PERFORMANCE DES PME : UNE REVUE DE LA LITTERATURE	26
Section 1: Le tableau de bord comme outil de pilotage de la performance des entreprises	26
Section 2: Le rapport d'activités périodiques comme outil de pilotage au sein des PME.....	32
DEUXIEME PARTIE : LA SPECIFICITE DE LA MISE EN BRANLE DU DISPOSITIF DES OUTILS DU CONTRÔLE DE GESTION A LA PERFORMANCE AU SEIN DE LA PME	40
CHAPITRE 3 : CHOIX METHODOLOGIQUE DE LA RECHERCHE.....	41
Section 1 : Présentation du cadre de la recherche.....	42
Section 2: Justification méthodologique de conduite d'une mission de contrôle au sein des PME	47
CHAPITRE 4 : LA MISE EN ÉVIDENCE DES OUTILS DU CONTRÔLE DE GESTION À L'AMÉLIORATION DE PERFORMANCE DES PME CAMEROUNAISES	56
Section 1 : Présentation et discussion des résultats de la recherche	57
Section 2 : Analyse des résultats et recommandation de la recherche	62
CONCLUSION GENERALE	68
Bibliographie.....	68
Annexes.....	68
Table des matières	68

Avertissement

L'Enset d'Ebololowa n'entend donner aucune approbation, ni improbation aux opinions contenues dans ce mémoire celles-ci doivent être considérées comme propres à l'auteur qui en assume l'entière responsabilité.

Dédicace

À

Mes parents

Remerciements

La conquête du savoir ou du savoir-faire est une épreuve difficile qui impose le concours déterminant des tiers, aussi, trouvons nous ici l'occasion de signifier notre gratitude :

- ❖ Au Docteur MBALLA ATANGANA Yves pour avoir accepté de m'encadrer et aussi pour les conseils et les encouragements qu'il n'a cessé de me prodiguer, la constance et la disponibilité dont il a fait preuve à mon égard pour l'accomplissement de ce travail ;
- ❖ A Madame le Directeur de l'ENSET d'Ebolowa, le Professeur Salomé NDJAKOMO ESSIANE pour les multiples efforts fournis à notre endroit et la pléthore de conseils qu'elle nous a prodigués pendant notre formation ;
- ❖ A Monsieur le Directeur Adjoint de l'ENSET, le Docteur OLLE OLLE pour son abnégation et son dévouement dans le suivi de notre formation ;
- ❖ A tous les enseignants de l'ENSET pour les enseignements qu'ils m'ont dispensés et pour leur contribution à ma formation ;
- ❖ A M et Mme LAMBO pour leur disponibilité et les multiples services qu'ils m'ont rendus pour la réalisation de ce travail ;
- ❖ M NZOMO GILBERT PASCAL qui a montré sa compassion envers moi et m'a accordé toute l'aide nécessaire
- ❖ A M et Mme GADJUI pour le soutien inconditionnel dont ils ont fait preuve à mon égard pendant ma formation ;
- ❖ A M. TAGNE JUNIOR pour ses conseils et encouragements ;
- ❖ A Mme MOUMGWE Brigitte pour son soutien indéfectible ;
- ❖ A mes camarades de la 3^{EME} promotion ;
- ❖ A mes frères et sœurs, puisse ce travail être une source de motivation pour eux ;
- ❖ A tous ceux qui de près ou de loin ont contribué à la réalisation de ce travail et dont les noms n'ont pas été mentionnés.

Liste des acronymes et abréviations

AAC :	Association Américaine de Comptabilité
AICPA:	American Institute of Chartered Public Accountants
APP SARL:	Atlantique Palace Pressing
CDBF:	Conseil de Discipline Budgétaire et Financier
CGE :	Contrôle de Gestion
CONSUPE:	Contrôle Supérieur de l'Etat
COSO:	Committee of Sponsoring of the Tread way Commission
FIDACO:	Fiduciaire Audit Conseil
IFAC:	International Federation Accountants
IIA:	Auditors Internal Institute
INS :	Institut National de la Statistique
INTOSAI :	Organisation Mondiale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques
LPRFEEP :	Loi portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques
LSF :	Loi sur la Sécurité Financière
OHADA :	Organisation pour l'Harmonisation en Afrique des Droits des Affaires
PNG :	Programme National de Gouvernance
PWC:	Price Waterhouse Coopers
SEC:	Securities and Exchanges Commission
SIC :	Société Immobilière du Camerounaise
UFAI :	Union Francophone de l'Audit Interne

Liste des tableaux

Tableau 1.0 : Plan de l'étude.....	9
Tableau 2.2 : Les 4 perspectives d'un Balanced Scorecard.....	27
Tableau 3.3 : Répartition des acteurs et présentation des cas	43
Tableau 4.3 : Fiche signalétique de FIDACO	46
Tableau 5.4 : Mise en œuvre d'une procédure de gestion efficace	57
Tableau 6.4 : Mise en œuvre du tableau de bord dans la gestion SAND HILLS	58
Tableau 7.4 : le tableau de bord comme un levier de la gouvernance	59
Tableau 8.4 : Rapport d'activité comme un levier de la performance de la PME	60
Tableau 9.4: Le rapport d'activité comme levier de l'efficacité organisationnelle de la PME	61

Liste des graphiques

Graphique 1.1 Les composantes de la performance	20
Graphique 2.3: Organigramme de SAND HILLS	45

Résumé

Cette recherche a pour objectif principal de questionner la manière dont le déploiement des outils de contrôle de gestion contribue à l'amélioration de la performance de la PME camerounaise. Pour ce faire, nous avons opté pour une posture constructiviste orientée vers une approche qualitative à partir d'une étude de cas unique. Par la suite, nous avons réalisé des entretiens semi-directifs à l'aide d'un guide d'entretien auprès des trois (03) PME de la ville de Yaoundé à savoir : FEIDACO, APP SARL, SAND HILLS et, effectué une analyse simple de verbatim sur la qualité et l'efficacité du tableau de bord et du rapport d'activité périodique. Cette analyse nous a permis de constater que le contrôle de gestion contribue à une maîtrise de l'efficacité organisationnelle de la PME camerounaise, ce qui permet d'améliorer sa performance. En ce qui concerne le tableau de bord et le rapport d'activité périodique, l'analyse montre un dysfonctionnement dans son application au sein de la structure. Toutefois, les relations de confiance entre la direction et la valorisation du travail des contrôleurs doivent être au centre des préoccupations de la hiérarchie. Elles permettront d'anéantir toutes les sources de dysfonctionnements des entreprises camerounaises en général et de la PME en particulier.

Mots clés : *Tableau de bord, rapport d'activité périodique, étude des cas*

Abstract

The main objective of this research was to question the way in which the deployment of management control tools contributes to the improvement of the performance of Cameroonian SMEs. To do this, we opted for a constructivist posture oriented towards a qualitative approach based on a single case study. Subsequently, we conducted semi-directive interviews using an interview guide with three (03) SMEs in the city of Yaoundé and carried out a simple analysis of the verbatim on the quality and effectiveness of the dashboard and the periodic activity report. This analysis allowed us to note that management control contributes to the control of the organisational efficiency of the Cameroonian SME, which allows for the improvement of its performance. As regards the management chart and the periodic activity report, the analysis shows a dysfunction in its application within the structure. However, the relationship of trust between the management and the valorisation of the work of the controllers must be at the centre of the concerns of the hierarchy; this will lead to an increase in all the sources of dysfunction within Cameroonian companies in general and the SME in particular.

Keys words: Dashboard, periodic activity report, case study

INTRODUCTION GÉNÉRALE

Contexte de la recherche

Après les scandales financiers¹ qui ont secoué ces dernières années les Etats-Unis, l'Europe et même le Japon, la thématique sur les outils de contrôle de gestion est devenue un outil incontournable pour la gestion des entreprises. Même si la plupart de ces crises se trouvent au-delà du continent africain, il n'en demeure pas moins vrai que la crise de confiance découlant du processus de gestion et de contrôle traverse des frontières occidentales et se répand en Afrique et même au Cameroun. Dans ce contexte, les acteurs du système de gouvernance des petites et moyennes entreprises sont confrontés à un dilemme selon leurs missions respectives de conseil, des outils de contrôle face aux dirigeants dont le corollaire est l'éclatement des scandales financiers (Pigé, 2010). A cet effet, on peut affirmer que le contrôle de gestion a un rôle important à jouer dans la réduction de l'asymétrie d'information, ainsi que dans l'équilibre de pouvoir par la présence du comité de contrôle.

Selon Vessie (2014), la profession de contrôleur de gestion peut se prévaloir d'une histoire extrêmement riche face aux outils utilisés. Car, apparu avant la dernière guerre, aux Etats-Unis et en Grande Bretagne en 1930 les sociétés cotées en bourse sont obligées de pratiquer le contrôle de gestion par les membres de l'AICPA², chargée de la normalisation et de certification des comptes et de la Securities and Exchange Commission (SEC), dont la mission consiste à veiller sur l'application de la législation relative au fonctionnement des bourses Américaines des valeurs et à fournir le contenu et la présentation des états financiers diffusés par les sociétés dont les titres sont cotés³. Il est apparu en France que dans les années 60, encore largement marqué par ses origines de contrôle et vérification comptable. En Afrique, l'union Francophone de l'Audit Interne (UFAI) fut créée et se fixe l'objectif de promouvoir et développer la pratique professionnelle de contrôle dans les pays totalement ou partiellement d'expression française, en regroupant bien sûr les associations d'auditeurs internes de ces pays. Rien que pour l'Afrique, l'UFAI regroupe plus de neuf pays parmi lesquels le Cameroun. Ce contrôle a ensuite évolué au fil des années, jusqu'à gagner la reconnaissance de l'encadrement supérieur et des dirigeants d'organisations, adaptant son approche aux nouveaux besoins dictés par un environnement mondial. La relation entre les outils de contrôle de gestion et la performance des entreprises, qu'elle soit petite ou grande est une relation récente.

En effet, avant, il y avait le contrôle externe « commissaire aux comptes, cabinets d'audit,...etc. » qui, selon la théorie de l'agence, apparaissait comme un mécanisme de contrôle et de surveillance du comportement de l'agent (dirigeant) c'est-à-dire de vérifier que les dirigeants ont bien respecté toutes leurs obligations contractuelles. Avec le développement qu'a connu la

¹ (Enron en novembre 2001 ; Anderson en janvier 2002 ; Worldcom en mars 2002 ; Vivendi en juillet 2002 ; Global Crossing en janvier ; Elf et Crédit Lyonnais 2004, etc.)

² AICPA (American Institute of Chartered Public Accountants)

³ VERDIER, Comptabilité aux Etats-Unis, Encyclopédie de Comptabilité et Contrôle de gestion, éd. Paris, 2000. P142

gouvernance ces dernières années, le contrôle de gestion lui aussi est devenu un outil important. Mais au cours de ces dernières décennies, les scandales se sont multipliés⁴ et on pointe du doigt la plupart des dirigeants. Le contrôle interne remplit précisément le rôle de certification et de vérification du processus de gestion dans le secteur privé. C'est l'organe de contrôle qui permet grâce aux outils utilisés, d'assurer l'ensemble des procédures, de juger de leur efficacité et donne aux directeurs généraux l'opportunité de décider en toute connaissance de cause et en prenant des risques minimales. Cette fonction dépasse l'aspect financier et aborde tous les départements internes de l'organisation. Dans son étude récente menée auprès de 2000 cadres à travers le monde, Price Waterhouse Coopers (PWC) soulignait que les attentes et les besoins n'avaient jamais été aussi conséquents. Le contrôle joue un rôle crucial dans l'amélioration de la performance des PME⁵ en fournissant une fonction d'assurance dans le management de ce type d'entreprise (Drogalas, Pantelidis et al, 2011). Toutefois, la modernisation du système de gestion n'est plus une option, mais une nécessité. Ainsi, tout type d'entreprise doit désormais être efficace et répondre au moins par la transparence aux besoins des citoyens (Sarens, 2014). Depuis, beaucoup d'interrogations ont vu le jour quant à la valeur ajoutée apportée par les meilleurs outils de contrôle au système de gouvernance. Beaucoup d'études sur l'efficacité des outils de cette fonction ont été menées; certains auteurs ont notamment analysé la perception des contrôleurs internes mais aussi l'opinion de différentes parties prenantes de l'organisation de plusieurs pays comme l'Allemagne, l'Australie, etc. De plus, vu les demandes grandissantes et l'évolution rapide de la technologie, le champ d'action du contrôle interne s'est agrandi dans le rôle d'analyse de l'efficacité et de la performance des processus, au-delà de la simple conformité, posant également la question de l'indépendance du contrôleur et créant une ambiguïté certaine par rapport à sa mission (Hoos, Kotchetova-Kozloski et al, 2015).

Le Cameroun, comme d'autres pays d'Afrique subsahariens, a connu ces dernières années une large diffusion du phénomène de corruption et de fraude dans tous les secteurs d'activité. Ainsi Selon une étude menée par l'INS entre 2009 et 2016, 65% des PME ont fait faillite. Parmi les causes les plus récurrentes de cette faillite l'absence de procédures de contrôle de gestion figurent en première place (Lucien, François et Al, 2007). Un grand nombre de petite et moyennes entreprises n'ont pas de véritable système de contrôle de gestion, ou tout au plus quelques éléments de calculs analytiques sommaires et insuffisant (Pierre M ,2015). Fondamentalement, le contrôle de gestion est l'ensemble des dispositifs formels garantissant la mise en œuvre de la stratégie au niveau des processus opérationnels. Cela s'incarne dans les pratiques de calcul et gestion des coûts

⁴ Nous pouvons citer autres scandales financiers au plan international les cas: Enron, Vivendi Universal, Worldcom, Parmalat, Adelphia, Tyco, Eurotunnel etc. ; et au plan national les cas : Chantier Naval et Industriel du Cameroun, Port Autonome de Douala, Crédit Foncier du Cameroun, Société Immobilière du Cameroun, CamairCO (plus récemment), Société Camerounaise de Dépôt Pétrolier, Feicom, etc.

⁵ Petite et Moyenne Entreprise

(comptabilité de gestion et actions d'amélioration de l'efficacité), dans le système budgétaire (prévision annuelle, cadrage budgétaire ,analyse des écarts et actions correctives, ajustements éventuels des échéances ou des objectifs), dans le déploiement des tableaux de bord opérationnels mensuels (dans les services, les départements ou les projets) et stratégiques annuels (balanced scorecard de la direction) et dans les audits internes de performance (François M, 2019). Tout ceci peut être effectué par un spécialiste (le contrôleur de gestion) mais peut aussi être mis en œuvre directement par l'équipe de direction (ce qui est assez fréquent dans les PME où la fonction n'existe pas toujours). Les outils de contrôle de gestion ont connu un étonnant développement, ces outils ont vocation à attirer l'attention des managers sur la préparation de la performance financière et non financière. Parallèlement, les capacités de stockage et de traitement de l'information comptables, ainsi que ses modes de collecte et de diffusion ont vécu une véritable révolution, rendant possible la personnalisation des outils en fonction des besoins des contrôleurs et des managers (Armelle G ; Mariana F ,2005). On assiste très souvent à des conclusions générales auxquelles il manque un cadre de référence dans les entreprises africaines. Les causes les plus couramment avancées de l'inefficacité des outils utilisés dans le processus de contrôle de gestion. Mais on observe toujours le dysfonctionnement dans la gestion des ressources humaines, des phénomènes bureaucratiques, des erreurs majeures dans l'exécution des services, la circulation des informations confidentielles ainsi que l'évolution des dépenses et des recettes...etc. engendrant des problématiques majeures au sein des PME camerounaises.

Ces faits démontrent à suffisance que les dispositifs et outils de contrôle traversent une crise d'efficacité due à l'inadéquation du référentiel d'instruction⁶, l'échec de missions de contrôleur parfois confondu au rôle du dirigeant propriétaire, supposée contrôler le respect des règles et la conformité de ces applications. L'efficacité de ces structures ouvre un champ d'investigation dans ce contexte où certaines PME camerounaises se trouvent en situation d'irrégularité, d'où le choix du sujet de recherche qui est guidé par le souci d'effectuer une appréciation réaliste du contrôle de gestion réalisé au sein des PME portant sur *la contribution des outils de contrôle de gestion à la performance des PME en contexte camerounais*.

Problématique

Le contrôle de gestion couvre un domaine très répandu dans le monde et ne cesse d'évoluer. C'est un domaine dans lequel se côtoient les cabinets indépendants et salariés qui tentent d'intervenir de manière complémentaire. De nos jours l'importance du mécanisme de contrôle interne au sein des entreprises s'est très développée surtout avec la promulgation des lois Sarbones-

⁶ Un référentiel d'instructions doit être réalisé de façon à recenser et consolider l'ensemble des exigences législatives et réglementaires auxquelles la PME doit se conformer.

Oxley (SOX) de juillet 2002 aux Etats-Unis et la loi sur la sécurité financière (LSF) du 1^{er} août 2003 en France en matière de contrôle interne. Ces deux lois ont donné lieu à de nombreuses réformes qui obligent le conseil d'administration et le comité de contrôle à rendre compte dans un rapport aux investisseurs la procédure du contrôle interne ainsi que des conditions de préparation et d'organisation du conseil afin d'améliorer la performance du système de gouvernance des entreprises. Ceci est confirmé par la norme internationale de contrôle: Norme 2130 « *le contrôle doit aider l'organisation à maintenir un dispositif de contrôle interne approprié en évaluant son efficacité et son efficience et en encourageant son amélioration continue*⁷ ».

En effet, l'appellation «outils de contrôle efficace» est un mécanisme qui aide les PME à renforcer la confiance du dirigeant. Il joue un rôle fondamental dans la transparence de l'information et participe au bon fonctionnement des entreprises. La réussite de ce mécanisme doit dépendre de son rattachement. On parle ici de l'indépendance des organes de contrôle. Plus le niveau d'indépendance est élevé, plus l'activité de ces organes sera efficace. Cette fonction est le socle, le fondement sur lequel est bâtie la performance des entreprises (IIA Professional Guidance, 2002). Les travaux antérieurs comme celui de Quah (2014) et celui de Lenz et Sarens (2012), montrent le fait que la fonction des organes du contrôle de gestion est en train de perdre de la valeur et remettent en question son efficacité. (Schneider, 1985 et Bernadi, 1994), souligne que le contrôle de gestion a pour objectifs la rentabilité et l'efficacité, et la détection des fraudes. Hautin (2015) indique que « *le contrôle interne, compte tenu de la nature de sa mission et de son rattachement direct à la direction générale (bonne pratique), constitue pour cette dernière un véritable outil de management* ». Vallelado et Anders (2012) constatent que de meilleures performances découlent des changements de la gouvernance. Dans une forte majorité des cas, le contrôle consacre l'essentiel de ses activités à l'analyse des risques et des déficiences existants dans le but de donner des conseils, de faire des recommandations, de mettre en place des procédures ou encore de proposer de nouvelles stratégies aux dirigeants.

De plus, cette pression dans le domaine privé ne provient pas seulement du client-citoyen, mais également d'autres acteurs qui, bien plus que dans le cadre d'autres organisations, cherchent à orienter ou modifier les comportements des dirigeant-proprétaires de par sa performance. Les entreprises du secteur privé doivent donc devenir dynamiques afin de répondre aux exigences d'un environnement diversifié et mouvant. Cette réalité explique les réformes que le monde connaît depuis plusieurs années. Ces réformes sont indispensables mais elles ne sont ni faciles à mettre en œuvre, ni dénuées de tout risque.

Le lien entre les outils et le contrôle de gestion a attiré l'attention de quelques auteurs en gestion. Ainsi, Germain dans son étude en 2005 trouve une relation positive entre les tableaux de

⁷ The Institute of Internal Auditors. (IIA).2013. « International standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards) »

bord et la performance des PME, en effet Dans les petites moyennes entreprises ils peuvent servir pour l'exploration des marchés, des opportunités et des offres de valeur de l'entreprise de façon plus adaptée que les budgets. Cependant Ils peuvent être limités à certains domaines ou englober l'ensemble des dimensions de la gestion des PME. En établissant une relation entre la variable "secteur" et la formalisation, Jorissen, Laverren et al. (1999) montrent que les entreprises commerciales utilisent plus souvent des instruments formels de planification et de contrôle que les entreprises industrielles. Brechet et Mevellec (1999) quant à eux soulignent que la mise en place d'un système de contrôle de gestion par les activités peut largement nourrir le processus stratégique. La stratégie cependant doit être déclinée en opérations dont on saura apprécier la performance. On ne peut pas remplacer le contrôle par la stratégie et la stratégie par le contrôle. Dans le même ordre d'idées, Evraert et Mevellec (1991) proposent un modèle de contrôle fondé sur l'évolution des dépenses dans une entreprise : le modèle de coût par activité (activity costing). Ce modèle permet aux entreprises qui l'appliquent d'éliminer les dysfonctionnements et d'affecter à chaque opération les charges effectivement engagées. Le budget constitue une pièce centrale dans les entreprises (Jordan, 1998 cité par Azzouz et al). Certains travaux se sont particulièrement penchés sur l'influence de l'utilisation du cadrage budgétaire sur la pratique du contrôle de gestion dans les entreprises camerounaises.

Traditionnellement, cet organe exerce deux grands types de contrôles : le contrôle a priori sur la légalité et la régularité des dépenses, qui correspond au contrôle de conformité et l'examen a posteriori des comptes et s'inscrit dans le contrôle organisationnel. Dans ce contexte, le contrôle de gestion se voit attribuer de plus en plus une place de choix parmi les techniques et les outils devant permettre une amélioration de la gestion des PME et par ricochet la performance de ces dernières. De plus, il n'est pas aisé de garantir la performance interne d'une institution dirigée par son propriétaire. L'enjeu du contrôle de gestion effectué sous cet angle est bien plus important. D'où la reconnaissance de sa perfectibilité dès l'entame de cette recherche.

L'objet de notre recherche est donc de questionner comment le dispositif des outils de contrôle de gestion permet d'améliorer la performance des petites et moyennes entreprises camerounaises. De tous ces précédents constats, découle le questionnement qui oriente notre recherche, à savoir: *Comment les dispositifs des outils de contrôle de gestion ont-ils un apport perfectible dans l'amélioration de la performance des PME camerounaises?* Autrement dit quelle est l'incidence de la maîtrise du tableau de bords et le rapport d'activité périodique sur l'amélioration de la performance de la petite et moyenne entreprise camerounaise ?

Pour mieux répondre à cette question centrale nous analyserons les deux questions spécifiques suivantes :

Proposition 1 : La maîtrise du tableau de bord permet d'améliorer l'efficacité organisationnelle de la PME camerounaise.

Proposition 2 : La tenue du rapport d'activité périodique reste un levier d'amélioration de l'efficacité organisationnelle des petites et moyennes entreprises camerounaise.

L'objectif de l'étude

Au regard de la problématique retenue, la présente étude se charge de vérifier comment les outils de contrôle de gestion contribuent à l'amélioration de la performance des petites et moyennes entreprises camerounaises. Bien plus, il s'agit d'évaluer en quoi la maîtrise du tableau de bord peut contribuer à améliorer le niveau de performance des petite et moyennes entreprise camerounaise d'une part ; et d'autre part de montrer Comment la tenue du rapport d'activité périodique reste un levier d'amélioration de l'efficacité organisationnelle de la petite et moyenne entreprise.

L'intérêt de l'étude

La finalité de toute recherche est la création de connaissances. Cette dernière doit être utile et contribuer au progrès dans un domaine particulier. Notre étude n'échappera pas à cette règle. Les connaissances issues de cette étude pourront être exploitées par plusieurs acteurs. . L'intérêt de ce travail est d'ordre théorique et managérial :

L'intérêt théorique: l'étude porte sur la contribution des outils du contrôle de gestion à la performance des petites et moyennes entreprises camerounaise. En effet, elle permet de lever le voile sur une forme précise de contrôle interne à savoir le contrôle de gestion. A ce titre, il est primordial que la gestion de son budget soit transparente et performante en vue de lui permettre d'accomplir ses missions avec intégrité. De même, il permettra à d'autres chercheurs d'approfondir leurs travaux sur la contribution des outils de contrôle de gestion à la performance des PME. D'assimiler d'avantage leurs connaissances sur le tableau de bord.

L'intérêt managérial : L'étude menée sur la participation du contrôle de gestion à la performance des petites et moyennes entreprises camerounaise permet d'orienter le choix des dirigeants en matière d'outils de contrôle de gestion. En outre, il leurs permet de mesurer le niveau de performance. Le propriétaire en tant que contrôleur légitime dans ces types d'entreprise doit donc avoir une gestion irréprochable. C'est ce que la présente étude va s'atteler à vérifier. L'intérêt pratique consiste dans l'enjeu de la recherche qui est de voir si le contrôle de gestion s'effectue scrupuleusement au niveau des PME, si toutes les étapes qu'il implique sont respectées de manière à garantir la performance poursuivie par la PME. De plus, l'étude du contrôle de gestion à partir de la question de sa contribution dans l'atteinte de la performance suppose une analyse poussée des

missions du contrôle et de son état de lieux actuel. Il s'agit de vérifier si le contrôle de gestion est effectif dans ces entreprises.

Démarche méthodologique

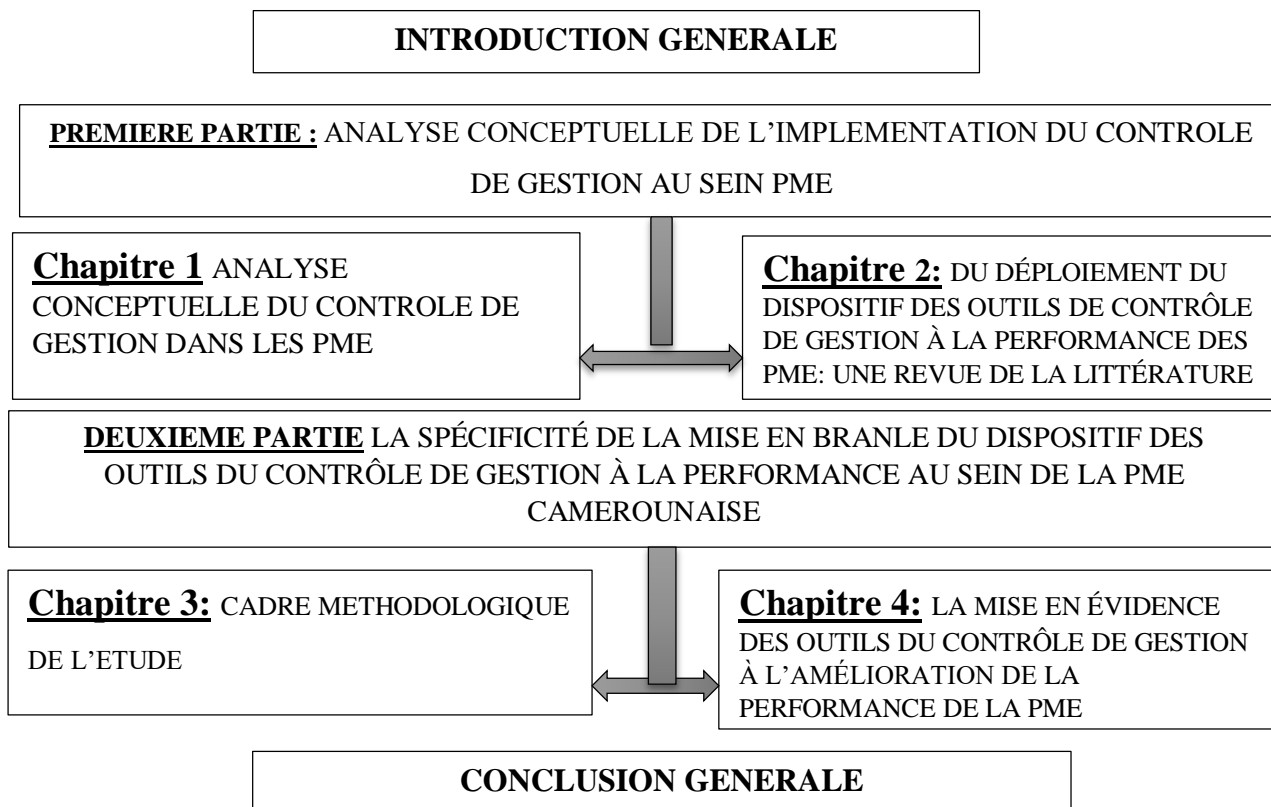
Tout travail de recherche en science de gestion se doit d'être fondé sur la construction des connaissances valables (Piaget, 1967). Cela passe par l'utilisation d'une méthode susceptible de donner des résultats permettant de prédire, comprendre, construire ou expliquer une réalité (Perret et Séville, 2013). Ceci étant, il devient important pour nous de présenter comment nous comptons constituer ces connaissances au sens de Piaget. Nous commencerons par l'inscrire dans un cadre référentiel épistémologique bien élaboré, puis dans un cadre méthodologique afin d'acquérir des connaissances nécessaires pour soutenir la validité et la légitimité de notre travail de recherche (Mils et Huberman, 2013). Ainsi, au regard de notre objet d'étude et de la question de recherche, nous avons opté pour une posture constructiviste orientée vers une approche qualitative à partir d'une étude des cas.

Pour répondre à notre question de recherche qui porte sur comment le dispositif des outils de contrôle de gestion permet d'améliorer la performance des petites et moyennes entreprises camerounaises, nous mobiliserons les données primaires à l'aide d'entretiens ouverts auprès des cadres concernés. L'entretien semi-directif sera la technique privilégiée pour la collecte de ces données à travers un guide d'entretien. Comme outils de traitement et d'analyse des données recueillies, nous procéderons par une analyse de contenu. D'après Allard-Poesi et al. (2007), le fait que cette méthode soit basée sur le postulat de la répétition d'unités de discours (Mots, phrase, expression,) relève le plus souvent des centres d'intérêts et des préoccupations des acteurs interrogés. Ainsi, l'analyse de contenu nous permettra « grâce à un ensemble de procédures structurées, de justifier les jugements portés sur l'émetteur du discours, sur le message lui-même et le cas échéant sur l'audience du message ».

Le plan de l'étude

Dans l'optique de répondre à notre question de recherche, le présent travail sera structuré en 02 parties comportant chacune 02 chapitres comme indique le schéma suivant:

Tableau 1.0 : Plan de l'étude



Source : Par nos soins

PREMIERE PARTIE : ANALYSE CONCEPTUELLE DE L'IMPLEMENTATION DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE LA PME

Le contrôle de gestion est l'activité visant la maîtrise de la conduite d'une organisation en prévoyant les événements et en s'adaptant à l'évolution, en définissant les objectifs, en mettant en place les moyens, en comparant les performances et les objectifs, en corrigeant les objectifs et les moyens. Le contrôle de gestion propose et élabore des outils de gestion au service du management de l'organisation. Il sert à procéder à des évaluations de la performance, c'est-à-dire de l'efficience, de l'efficacité, des synergies et de la flexibilité. Si l'appréciation de la rentabilité reste le plus souvent du ressort de l'analyse_financière, certaines approches telles que le tableau de bord prospectif permettent d'anticiper son évolution. Avec l'avènement du nouveau management institutionnel au sein des PME, il est possible de constater la forte insertion du contrôle de gestion au cœur du management de ces dernières.

CHAPITRE 1 : ANALYSE CONCEPTUELLE DU CONTROLE DE GESTION DANS LES PME

Le modèle historique de l'évaluation de contrôle dans le secteur privé s'est vu progressivement transformé par l'apparition du concept de performance de la PME. La mesure de la capacité à atteindre les résultats attendus impose à la fois la production d'indicateurs et leur évaluation, mais surtout la mise en place des stratégies et outils de pilotage nécessaires pour y parvenir. Cette tendance s'est développée au Cameroun, mais ce mouvement lié au nouvelle politique, d'inspiration anglo-saxonne, a conduit de très nombreux pays à prendre en compte cette notion de performance dans la gouvernance des entreprises et à la traduire dans leurs systèmes de contrôle. La gouvernance par objectifs et performances se développe en Afrique. Les établissements doivent presque partout établir des plans stratégiques qui reflètent les priorités nationales. Pour déterminer le niveau de financement, les performances sont prises en compte, à des degrés divers toutefois, dans une très large majorité de pays. Enfin, cette gouvernance par objectifs et performances est rendue possible grâce à l'évolution du rôle de la direction de l'établissement: celle-ci est désormais chargée de mettre en œuvre des stratégies pour poursuivre les objectifs fixés et elle est responsable des résultats produits. L'analyse conceptuelle du contrôle de gestion dans le cadre du présent chapitre sera mise en exergue à travers la présentation de la notion de Contrôle de gestion suivi de la mise en exergue des outils du contrôle de gestion

Section 1 : Les outils de contrôle de gestion

Pour réussir la démarche du suivi de la performance, les parties prenantes impliquées doivent se servir des techniques et des outils de contrôle de gestion. Ce dernier trouve son fondement dans le processus d'accompagnement de la relation entre objectifs, moyens et résultats. Pour passer d'un mode de fonctionnement axé sur le contrôle a priori à un contrôle d'accompagnement, cela nécessite de définir clairement les objectifs, les moyens de suivi et les outils de contrôle de gestion. Demeestère (2005) présente plusieurs types d'outils de gestion qui sont utiles à la mise en œuvre d'une démarche de pilotage. Parmi ceux-ci, il a notamment cité les tableaux de bord élaborés au niveau global, au niveau de chaque entité et la comptabilité de gestion qui permet de prévoir et de suivre les coûts encourus par les différents centres. L'objectif ultime de ce dernier consiste à assurer une bonne visibilité de la rentabilité d'une entreprise et à optimiser les coûts. Il participe ainsi grandement à l'amélioration de la performance économique de l'entreprise. En effet, le contrôle budgétaire permet aux responsables d'agir plus vite et mieux sur les variables contrôlables. Le contrôle budgétaire permet de gérer à l'avance et par anticipation les écarts constatés, et de comprendre comment les résultats sont-ils générés.

1.1 Définitions et objectifs du contrôle de gestion

D'emblée, il convient de rappeler qu'il sera ainsi mis en exergue la définition du contrôle de gestion à laquelle va suivre la présentation de ses objectifs.

1.1.1 Définition du Contrôle de gestion

La définition de ladite notion englobe au-delà de sa définition littéraire une définition qui tient compte de l'évolution de ce dernier. Littéralement, le contrôle de gestion renvoie au contrôle de la PME, de la gouvernance et de la gérance d'un ensemble constitué. Il est l'activité qui conduit à l'encadrement ; voir, la maîtrise de la conduite d'une structure organisationnelle en prévoyant les événements, définissant les objectifs, les moyens à prévoir en effectuant une comparaison entre les performances et l'atteinte des objectifs.

Dans toute organisation, le contrôle de gestion est utilisé pour le déploiement de la stratégie ainsi que son exécution par tous ses membres. Influencé par les courants comportementaux, le contrôle de gestion moderne s'est étendu au-delà de ses fonctions traditionnelles décrites comme instrumentales, pour devenir un outil global de pilotage des organisations. Plusieurs auteurs partagent cette réflexion (Bouquin, 2010; Guy et Rouby, 2003; Lorino, 2001; Simons, 1994). Bouquin (2010) a décrit le contrôle organisationnel comme étant l'ensemble des dispositifs sur lesquels s'appuient les dirigeants pour maîtriser le processus de décisions-actions résultats. Dans ce contexte, l'un des buts du contrôle est de modéliser ce processus, afin de mieux définir et

comprendre les objectifs généraux. Dans ce sens, le contrôle de gestion constitue un contrôle organisationnel dont les missions sont les suivantes:

- S'assurer que la construction des plans d'action est conforme avec le plan opérationnel;
- Aider les cadres à choisir les hypothèses nécessaires à l'application des plans d'action;
- Effectuer une consolidation des plans pour préparer les négociations budgétaires;
- Procéder à l'établissement des budgets sur la base des plans retenus;
- Sélectionner des critères de mesure de performance des responsables qui seront conformes avec ceux de gestion. (Bouquin, 2010).

La dimension humaine, très valorisée récemment au sein des organisations a conféré au contrôle de gestion le rôle «d'un système de régulation des comportements de l'homme dans l'exercice de sa profession, lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation et association sans but lucratif, etc.». (Burlaud et Simon, 1997). Du puy (2009) et Kaplan et Norton (2004) sont d'accord sur l'idée que le contrôle de gestion est un vecteur tacite ou un catalyseur de la pérennité organisationnelle, en faisant partager par l'ensemble des acteurs appartenant à l'organisation contrôlée les éléments de la performance qui fondent cette pérennité.

En contexte privé, le contrôle de gestion est une discipline très récente qui s'installe graduellement au sein de ces établissements. Au cours de la dernière décennie, le contrôle dans les PME était un contrôle par le règlement et les procédures, ce qui correspond à un pilotage mécanique. Demeestère (2005) évoque, parmi les raisons d'être du contrôle de gestion, la contrainte de l'utilisation optimale des ressources allouées, la question de la qualité de service rendu et l'évaluation du pilotage de cette qualité, la coordination et la cohérence des actions avec les objectifs poursuivis, le fait de répondre au besoin d'adaptation de l'organisation aux évolutions de l'environnement et en dernier lieu, le renforcement de l'apprentissage organisationnel (le retour d'expérience collectif). Il ajoute que la compréhension du fonctionnement de l'entreprise passe par la compréhension de sa structure. Demeestère (2005) a expliqué comment l'introduction de l'orientation «client» a fort changé l'organisation bureaucratique traditionnelle spécialisée par fonction.

1.1.2 Les objectifs poursuivis à travers le contrôle de gestion

Les objectifs qui incitent une organisation à mettre en place un système de contrôle de gestion sont multiples. Ils résultent généralement de sa stratégie et sont destinés à être communiqués à tous les niveaux hiérarchiques. Les objectifs poursuivis par une entreprise privée diffèrent de ceux d'une organisation à but non lucratif. Demeestère (2005) soutient qu'une entreprise privée s'intéresse aux rapports de pouvoir entre les individus participants à une même chaîne de

valeur. Toutefois, une organisation s'intéresse aux relations entre les parties prenantes qui participent à une même politique de gestion.

Pour l'atteinte des objectifs fixés, l'organisation doit assigner un plan d'action stratégique regroupant les différentes actions qui ont été choisies. Ce plan d'action doit être organisé sous forme de projets stratégiques, ayant des objectifs, des moyens, une date de réalisation, un responsable et un système de pilotage. Ainsi, en matière d'explicitation des objectifs, Demeestère (2005) a avancé que «lorsqu'on n'explique pas ses résultats futurs attendus, on peut plus difficilement se faire reprocher de ne pas les avoir atteints». La mesure des résultats obtenus par rapport aux objectifs fixés reste une tâche difficile à réaliser. À une certaine époque, les contrôleurs de gestion sont recrutés pour dégager ces écarts et les expliquer. Mais le rôle du contrôleur de gestion a progressé d'un contrôle de la fiabilité des chiffres à un soutien au management et à l'analyse de la performance. Ce premier rôle que Lorino (2009) a qualifié de simples «mesures quantitatives» puisqu'il ne consiste qu'à faire des comparaisons, se contredit avec le nouveau rôle du contrôleur de gestion qui est tenu de tirer des conclusions à partir des jugements constitués collectivement et qui tiennent compte d'une multiplicité. Complexe d'objectifs et de contraintes. Bouquin (2008) se demande s'il faut mesurer la performance ou plutôt l'évaluer, sachant que la capacité à modéliser le lien entre ressources et résultats constitue un enjeu fondamental à résoudre.

Ce qui nous amène à réfléchir sur les types de performance que l'entreprise s'attend à atteindre en utilisant des outils de contrôle de gestion. Malgré la vocation parfois sociale de l'organisation, les gestionnaires ne peuvent nier la relation entre la responsabilité sociale et la performance économique dans leurs actions. Dans cette relation entre responsabilité globale et performance économique, les instruments de contrôle de gestion représentent des dispositifs internes peu explorés dans la littérature. Meyssonier et Rasolofo Dastler (2008) mentionnent à cet effet que ces dispositifs sont de deux ordres, soit des instruments purement comptables (mesures des coûts, calcul des marges, interprétation des écarts) soit des indicateurs plus globaux, mais non homogènes qui sont construits pour mesurer la responsabilité globale de l'entreprise.

1.2 Le tableau de bords comme outils d'analyse des données

Le tableau de bord en anglais *balanced scorecard* est un outil de management stratégique récent. D'après Norton et Kaplan, « il permet aux dirigeants d'évaluer la contribution de chacune d'elles à la réponses aux attentes des clients actuels futurs, les efforts à accomplir pour renforcer le potentiels interne et les investissements qu'il faut faire dans les hommes, les systèmes et les procédures pour améliorer la performance ». Il fut créé par Kaplan et Norton au début des années 1990. Celui-ci permet de traduire les missions, les objectifs et les stratégies liées à ceux-ci, en un ensemble d'indicateurs de performance (Kaplan et Norton 2010). La mission et la stratégie (but de

la conduite de l'action) sont donc traduites en mesures. Il constitue la base d'un système de définition, de communication, de mise en œuvre, de pilotage de cette stratégie, ainsi que la mesure de performance de l'entreprise. Il se compose en 4 axes : financier, clients, processus internes et apprentissage organisationnel. Les objectifs et les stratégies (plan d'actions) sont classés dans ces axes. Ils sont cependant reliés par des liens de cause à effet et des boucles et rétroactions, il permet à l'entreprise d'atteindre l'efficience (utilisation optimale des ressources), et l'efficacité (réalisation des objectifs fixés). Le TBP est un tableau de bord équilibré, il s'agit d'un outil pluridimensionnel qui donne une vision globale de l'organisation, il prend en compte les acteurs externes et internes, les indicateurs financiers et non financiers, le court terme et le long (Kaplan et Norton 1993).

Le tableau de bord est un outil de mesure de la performance qui se focalise sur un nombre restreint, mais suffisant d'indicateurs. Il permet de suivre l'amélioration continue d'une manière dynamique et rapide, par la comparaison des résultats dans le temps et l'orientation des analyses vers les secteurs problématiques (Voyer sous la direction de Guay, 1997). Pour assurer la validité des indicateurs, il faut lier les mesures de performance aux objectifs poursuivis. C'est le rôle assigné au contrôleur de gestion comme le souligne Leclerc (2001): «le contrôleur de gestion est un partenaire qui aide les opérationnels à atteindre les objectifs organisationnels».

Selon Gibert (2008), le contrôle de gestion est mal défini dans la plupart des organisations. Les interprétations sont si multiples que certains le lieront à l'exécution du budget et à l'allocation budgétaire. Étant donné que le contrôle de gestion doit se définir par rapport à sa finalité et non son contenu, Kaplan et Norton proposent un rééquilibrage des systèmes d'évaluation de la performance en développant des indicateurs sur quatre axes: l'axe financier, l'axe des clients, l'axe des processus internes et l'axe d'apprentissage et de croissance. Cela fait partie d'un tableau de bord équilibré appelé aussi carte équilibrée de performance. Cette dernière est évaluée à l'aide des mesures financières et non financières. Dans une entreprise à caractère social, le détachement entre indicateurs de performance financiers et non financiers n'est pas évident. C'est le constat soulevé par Meyssonier et Rasolofo-Dastler (2008) qui indiquent ce qui suit: «il est clair qu'il y a une tension indépassable entre performance économique et responsabilité globale qu'il faut assumer et gérer dans le cadre du système de pilotage global de l'entreprise». Une telle cohérence est nécessaire pour assurer la pérennité de l'organisation. À défaut, les gestionnaires peuvent prendre des décisions qui peuvent même nuire à la pérennité de leur organisation, tel que le souligne Dupuy (2009): «Le contrôle externe et interne de la gestion par les seuls résultats comptables et financiers, engage logiquement les contrôleurs dans des processus de représentation pervers, car susceptibles de fonder des choix finalement contraires à la pérennité organisationnelle».

1.3 Le rapport d'activité périodique comme outils de synthèse

Ils retracent par programmes les actions et les activités menées au cours d'une période et présentent les résultats obtenus. Le rapport d'activités analyse également la gestion budgétaire de la période. Les éléments de contexte et la justification des résultats et de l'utilisation des ressources y sont abordés, ce qui permettra de nourrir facilement le rapport annuel de performance. Ces derniers s'achèvent par des perspectives formulées sous la forme de recommandations permettant d'améliorer les performances de la période suivante.

1.4 Les outils comptables et statistiques

Ces différents outils participent tous au pilotage de la performance mais à des niveaux ou à des stades différents. Avant de revenir sur l'outil de pilotage que l'on nomme Tableau de Bord, attardons-nous un peu sur la notion de pilotage de la performance de l'entreprise.

1.4.1 La comptabilité générale

La comptabilité générale (comptabilité financière) est un système d'organisations dans lequel un individu appelé comptable se propose d'observer, d'enregistrer, de classer, de synthétiser afin d'analyser et renseigner. L'étude de ces étapes du travail du comptable nous permettra de mieux appréhender en quoi consiste la comptabilité financière en tant que fille naturelle de l'économie et du management. Le comptable observe les faits juridiques et économiques qui se déroulent au sein d'une entreprise. Par exemple, lors d'une opération de vente de marchandises, il y a vente, selon le droit, et donc fait juridique, lorsque les deux parties se sont mises d'accord sur la chose la chose vendue et sur son prix ; selon l'économie, la vente est effective, et devient également un fait économique, lors de la livraison, c'est-à-dire lors du transfert de propriété du bien.

La comptabilité est un outil patrimonial permettant de connaître périodiquement le résultat de l'activité tout en déterminant le patrimoine de l'entreprise afin de porter l'information à la connaissance des parties prenantes au capital. La période comptable s'appelle l'exercice comptable, c'est-à-dire la période pendant laquelle la société a exercé et dont elle veut savoir le résultat. La période est généralement l'année et le plus souvent l'année civile. À l'intérieur de l'exercice, il est possible d'établir des résultats provisoires, par exemple mensuel ou trimestriel. L'informatique permet en effet un enregistrement en continu de la majorité des opérations à comptabiliser. Il reste que le rattachement des opérations à la période et l'estimation des diverses valeurs à l'actif et au passif, impose des opérations d'inventaire particulièrement lourdes qui ne peuvent être faites avec toute la précision nécessaire qu'une fois par an.

La comptabilité générale offre une base essentielle à l'établissement du résultat fiscal et à la justification des différentes assiettes d'imposition (TVA, taxes sur les salaires, taxe professionnelle, impôt sur les bénéfices, etc.) et plus généralement des droits sur les tiers et des droits des tiers. C'est la raison pour laquelle elle est obligatoire et codifiée. Normalisée, elle permet d'évaluer et de contrôler l'entreprise et de comparer ses performances à celles d'entreprises similaires. Elle permet l'observation comparative (état des dettes, créances, trésorerie, volume d'affaires réalisé, résultats dégagés, dividendes versés) et l'établissement de différents ratios significatifs des différents aspects de la gestion. À la carte, elle permet la consultation et l'édition des détails du solde des comptes de tiers. Dans le monde de l'entreprise actuelle, les systèmes informatiques produisent des informations mixtes, techniques, statistiques et comptables qui sont les véritables outils de gestion au quotidien. Leur valeur probante liée à l'application de règles constantes, légales et auditées en est la principale vertu.

1.4.2 La comptabilité analytique

La comptabilité analytique est un système d'information comptable (exprimé en unités monétaires) qui permet d'informer les dirigeants (ou managers) des organisations afin de prendre des décisions de gestion. La comptabilité analytique se distingue de la comptabilité financière dans la mesure où elle fournit des informations qui ne sont pas destinées à être publiées auprès d'utilisateurs externes à l'entreprise. Elle s'intéresse donc essentiellement à l'analyse (analyser, c'est décomposer pour comprendre) des charges et des produits. Autrement dit, elle conduit à faire des calculs de coûts ou des marges qui permettent d'éclairer les dirigeants (ou managers). La comptabilité analytique s'est généralisée avec l'apparition de l'informatique et des progiciels de gestion qui ont fortement abaissé le coût de la collecte et du traitement d'une information détaillée. Elle concerne désormais toutes les formes et toutes les tailles d'entreprises, dont elle est un des éléments clefs du système d'information.

1.4.3 Les outils statistiques

La statistique est la discipline qui étudie des phénomènes à travers la collecte de données, leur traitement, leur analyse, l'interprétation des résultats et leur présentation afin de rendre ces données compréhensibles par tous. C'est à la fois une science, une méthode et un ensemble de techniques. Remarquons que la statistique est parfois notée¹ « la Statistique » (avec une majuscule), ce qui permet de différencier cette science avec une statistique (avec une minuscule). Le pluriel est également souvent utilisé² pour la désigner : « les statistiques », cela permet de montrer la diversité de cette science.

La statistique est un domaine des mathématiques et de plus en plus, elle fait partie de ce que l'on appelle aujourd'hui la science des données (en anglais : Data Science). Elle possède une

composante théorique ainsi qu'une composante appliquée. La composante théorique s'appuie sur la théorie des probabilités et forme avec cette dernière, les sciences de l'aléatoire. La statistique appliquée est utilisée dans presque tous les domaines de l'activité humaine : ingénierie, management, économie, biologie, informatique, etc. La statistique utilise des règles et des méthodes sur la collecte des données, pour que celles-ci puissent être correctement interprétées, souvent comme composante d'une aide à la décision. Le statisticien a pour profession la mise au point d'outils statistiques, dans le secteur privé, et leur exploitation généralement dans un domaine d'expertise.

1.4.5 La comptabilité analytique et les techniques de calcul de coûts

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

Le calcul des coûts joue un rôle fondamental dans tout système de contrôle de gestion. Il assure la cohérence de l'action par rapport aux objectifs globaux, Et l'allocation des moyens au sein de l'entreprise pour atteindre ses objectifs par un langage simple, commun et clair. Le calcul des coûts permet de quantifier les objectifs, de valoriser les moyens mis en œuvres, et de montrer les résultats obtenus ou prévus par produit. Enfin, c'est un outil pour la prise de décision que le manager ne doit pas sous-estimer. N'étant généralement pas obligatoire (le code de commerce ne fait aucune référence à la comptabilité analytique), la raison d'être de la comptabilité analytique est son utilité.

Dans le contexte des PME, si la comptabilité générale existe parce qu'elle est obligatoire, la comptabilité analytique apparaît peu fréquemment. Pourtant la connaissance des coûts est essentielle pour la compétitivité des PME dans l'environnement actuel et le contrôle des décisions et des actions permet de mieux orienter les décisions. L'étude de Chapellier (1997) est une des seules recherches ayant tenté de caractériser globalement les pratiques comptables des PME, définies en termes de production et d'utilisation des données par le dirigeant, relativement aux quatre champs suivants de la comptabilité : générale, contrôle de gestion, analyse financière et tableau de bord. D'autres études, notamment celles de Lavigne (1999), se sont concentrées sur le champ particulier de la comptabilité générale. Ces différentes recherches en s'inscrivant dans le courant de la théorie de la contingence, ont démontré l'hétérogénéité du système comptable des PME et ont identifié certains de ses déterminants.

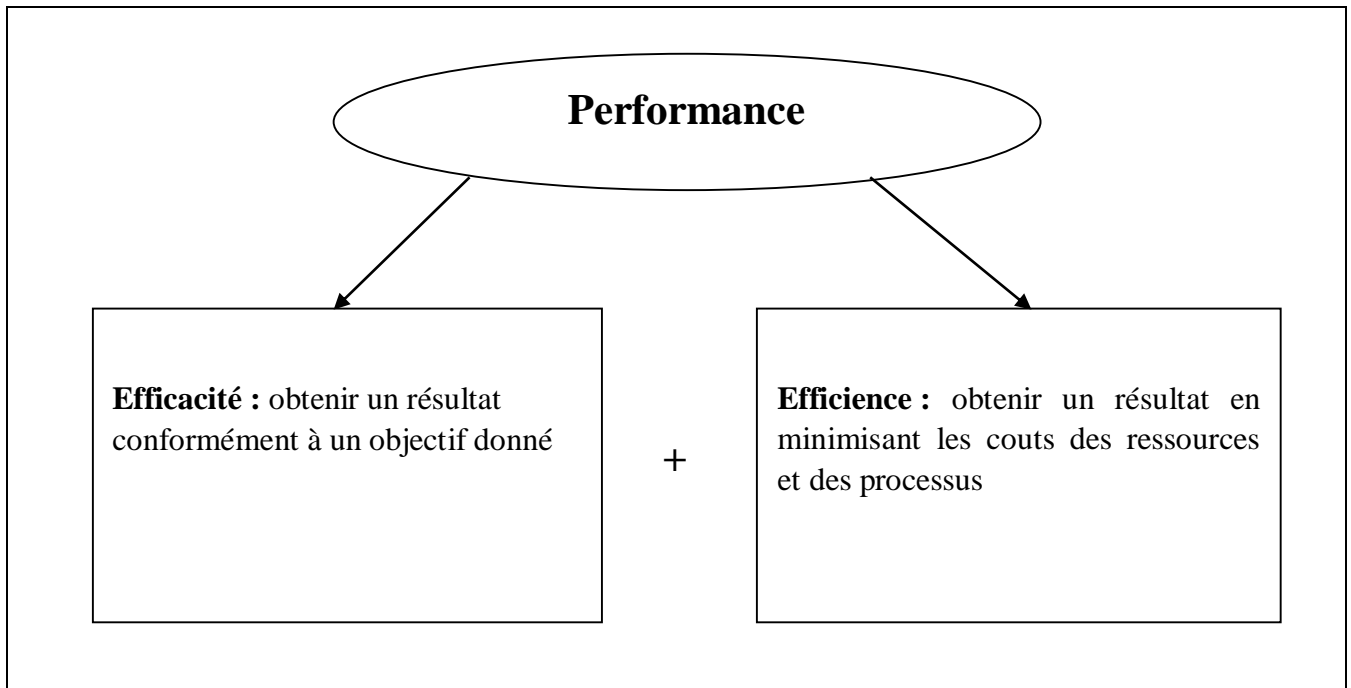
Section 2 : La notion de Performance d'entreprise

Avant de définir la performance dans le domaine de la gestion, nous allons revenir sur le sens commun du mot. La performance, dans le langage courant désigne le succès ou l'exploit : elle désigne donc le résultat d'une action ou d'un fonctionnement. Toute fois le terme performance peut avoir, dans certains contextes particuliers, un sens un peu différent. Par exemple, dans le domaine artistique, la performance désigne à la fois l'exécution d'une œuvre et un spectacle. Mais revenons à la définition du langage courant : que signifie le succès ou la réussite en matière de gestion ? La réussite étant liées au concept, la performance en termes de gestion peut être définie comme la réalisation des objectifs de l'entreprise. De cette définition nous mettons en exergue deux caractéristiques de la performance. L'actionnaire et le client ont peu de raisons en pratique de poursuivre le même but, la performance est donc multidimensionnelle dès lors que ses objectifs sont multiples. D'autre part, la performance est subjective puisqu'elle consiste à quantifier et de comparer le résultat, en occurrence la réalité par rapport à un souhait.

Lebas (1995) va encore plus loin dans son article. Il caractérise la performance en gestion non seulement en validant les propos de Bourguignon (1995), mais surtout il attire notre attention sur la différence entre la performance et être performant. L'adjectif performant est utilisé pour parler de la capacité à atteindre ses objectifs dans le futur, tandis que la performance désigne plutôt un résultat passé. A priori, il n'y a aucune raison pour qu'un résultat passé soit un bon « indicateur des futures performances » de l'organisation. Cependant si la performance est décrite de façon suffisamment riche et complexe, alors on peut obtenir les moyens de passer des performances à être performant. Michel LEBAS donne les clés de la description : il faut connaître le modèle de causalité des résultats passé afin de comprendre si les conditions et les événements futurs permettent la prolongation de la tendance observée jusqu'ici. Cette description peut permettre le management et le pilotage du ou des processus créateurs de la performance. Pour résumer la prise de décision du manager, pour piloter son activités, il s'appuiera à la fois sur la connaissance de la performance et sur les modèles de causalité qui à générer ces résultats.

D'après (Alglape 2008) « le concept de performance renvoie à l'idée d'accomplir une action ». En gestion, le terme performance est défini comme l'association de l'efficacité et de l'efficience. L'efficacité (traduit en anglais effectiveness) consiste pour l'entreprise à obtenir les résultats désirés par rapport aux objectifs définis. L'efficience (traduit en anglais efficiency) correspond à la meilleure gestion possible des moyens, des capacités en relation avec les résultats (Peffer 2010).

Graphique 1.1 Les composantes de la performance



Source : ALGLAVE, C. et al. (2008, P.39).

2.1. Performance organisationnelle

D'après Lusthaus et Adreen (1998) la performance organisationnelle doit s'appréhender sur les éléments suivants : l'efficacité, l'efficacité, la pertinence, et la viabilité financière.

2.1.1. La performance du point de vue de l'efficacité

L'efficacité organisationnelle est une condition préalable pour qu'une organisation puisse atteindre ses objectifs. On peut définir l'efficacité organisationnelle comme la mesure dans laquelle une entreprise est capable d'atteindre ses buts. L'une des situations où l'évaluation de l'efficacité s'avère difficile est lorsque l'organisation n'est pas dotée d'indicateurs, il est nécessaire de mettre au point une liste d'indicateur substitutifs et de collecter les données sur l'efficacité.

2.1.2. La performance du point de vue de l'efficacité

Le deuxième grand concept pour juger la performance d'une organisation est l'efficacité. Chaque organisation dispose d'un certain niveau de ressource pour fournir des produits et de services et elle doit fonctionner dans la limite des contraintes qui en découle. Lorsque les résultats sont mesurés du point de vue des ressources, le critère de l'efficacité est défini comme le ratio qui reflète la comparaison entre le résultat obtenu et les frais encourus pour atteindre les objectifs. L'efficacité et l'efficacité sont des concepts traditionnels dont se servent les praticiens pour évaluer

la performance. Une organisation est efficiente lorsqu'on la compare à des organisations similaires, ses résultats sont relativement élevés par rapport aux ressources utilisées. Elle est efficace dans la mesure où elle atteint ses buts pour réaliser ses objectifs.

Toutefois, les organisations peuvent être efficaces sans être efficiente et elles peuvent parvenir à des niveaux relativement élevés d'efficience sans pour autant être efficace. L'efficacité et l'efficience ne disent donc pas tout de la performance. De nos jours, les organisations doivent être pertinentes pour leurs intervenants, et être perçues comme telle.

2.1.3. La performance du point de vue du maintien de la pertinence

Dans les études organisationnelles modernes, les organisations sont présentées comme de réseaux de lien entre les intervenants. Les différents groupes s'efforcent d'être perçus comme les plus importants et d'accroître leurs pouvoirs au sein de l'organisation ils essaient d'influencer leurs choix de critère pour cerner la performance du point de vue d'un intervenant, la performance d'une organisation est la mesure dans laquelle ses besoins sont satisfaits.

Les études organisationnelles consacrées aux secteurs privés cernent la notion de pertinence au moyen de concept d'innovation et d'adaptations. Pour être reconnu comme une « organisation apprenante », l'entreprise doit pouvoir s'adapter au fur et à mesure que son contexte et les besoins de ses intervenants évoluent. Celles qui survivent sont celles qui sont sans cesse en train d'apprendre et qui se servent de ce qu'elles ont appris pour s'améliorer et être performant. Dans le contexte actuel, la performance organisationnelle est liée à la capacité de l'organisation à faire en sorte que sa mission, but, programme, et ses activités cadre avec les principaux besoins de ses intervenants. Le dernier concept qui fait partir de la performance tient lieu de la pérennité de l'organisation : la viabilité financière.

2.1.4. La performance du point de vue de la viabilité financière

Les organisations peuvent être relativement efficace, efficiente et pertinente pour la majorité de leurs intervenants et être malgré tout être au bord de l'effondrement, que ce soit dans le secteur privé (ou les profits sont une mesure de la santé financière) ou dans le secteur public (ou l'on dépend du financement ou des prêts du gouvernement ou de la banque de développement), la viabilité financière est la préoccupation majeure tant à court terme qu'à long terme.

Par viabilité financière, il faut entendre la capacité d'une organisation à réunir les fonds nécessaires pour satisfaire à ses exigences fonctionnelle à court et à moyen terme. Pour assurer sa performance pendant une période prolongée, une organisation doit élaborer et mettre en œuvre des stratégies adaptées, ses activités et ses services doivent demeurer réaliste et en rapport avec les besoins des intervenants. Nous constatons que généralement la mesure de la performance renvoi au

résultat obtenu en aval de tout ce qui a été prise comme dispositions en amont. On se demande donc comment induit cette performance.

2.2 Performance globale

La performance a longtemps été réduite à sa dimension financière, cette performance consistait à réaliser la rentabilité souhaitée par les actionnaires avec le chiffre d'affaire et la part de marché qui préservait la pérennité de l'entreprise. Mais depuis quelques années, on est schématiquement passé d'une représentation financière de la performance à des approches plus globales incluant des dimensions sociales et environnementales. D'autres acteurs (appelés parties prenantes) ont fait leur apparition et la notion de performance a connu un regain d'usage. A present, la pérennité des entreprises ne dépend plus uniquement de l'aspect financier de leurs activités, mais également de la manière dont elles se conduisent. Dès lors, la responsabilité de l'entreprise s'élargit, elle ne se limite plus seulement aux seuls actionnaires, mais intègre d'autres parties prenantes (associations, ONG, syndicats, clients, fournisseurs...). Ces nouveaux acteurs exigent d'être entendus et cette écoute devient une cible vitale pour la performance et la pérennité des entreprises. C'est dans ce contexte qu'apparaît le concept de performance globale. Selon Baret, la performance se définit comme « l'agrégation des performances économiques, sociales et environnementales ». Elle « consiste à désigner un équilibre entre les différentes dimensions du développement durable ou entre les parties prenantes ».

2.3. Performance sociétale de l'Entreprise

La performance sociétale a fait l'objet de bien de travaux. Les 3 définitions ci-dessous résument de manière assez complète le concept.

Selon Carroll (1979), il s'agit de l'articulation et l'interaction entre différentes catégories, des problèmes pour lesquels exercent des responsabilités sociales de l'entreprise (problèmes sociétaux) et des philosophies de réponses à ces problèmes (processus de sensibilité sociétale).

Selon Wood (1991), il s'agit d'une configuration organisationnelle de principes de responsabilité sociale, de processus de sensibilité sociale et de programmes, de politiques et de résultats observables qui sont liés aux relations sociales de l'entreprise. Wood vient compléter la définition de Carroll avec la question d'impact de politique en termes de résultats. Il s'agit d'une approche fondé sur les processus.

Selon Clarkson (1995), la performance sociale de l'entreprise est la capacité à satisfaire ses parties prenantes et à les gérer de manière proactive. Clarkson apporte une dimension complémentaire aux définitions précédentes. Il s'agit d'une approche fondée sur les résultats qui se

focalise plus sur l'évolution de la performance sociale et environnement par rapport à la performance financière. Ces deux types de performance ont longtemps été présentés comme incompatibles. La performance sociale provient uniquement des parties prenantes tandis que la performance financière est liée aux ressources, à la stratégie et à la structure de l'industrie.

Dans la littérature actuelle, la théorie de l'agence est le plus souvent utilisée par les chercheurs pour expliquer la relation entre le contrôle de gestion et la performance. Cependant, nous pensons qu'il est pertinent dans notre étude d'y ajouter la théorie de l'apprentissage.

2.4 Présentation des théories liées au contrôle de gestion

Depuis environ 1970, certaines études ont été menées sur le sujet. Une portion considérable a démontré les théories liées au contrôle de gestion. Un nombre important reste mitigé et une petite quantité débouche sur des résultats assez négatifs sur le sujet. Tandis que certains affirment l'existence potentielle d'un lien positif entre ces deux types de performance, d'autres pensent totalement le contraire ou même les considèrent comme non reliés. Toutefois ces théories ne sont pas argumentées sur la base de preuves tangibles.

2.4.1 La théories de l'agence

Développée par l'école néoclassique, la théorie de l'agence constitue la perspective théorique la plus dominante en matière d'analyse microéconomique de l'entreprise (Jensen et Meckling, 1970). Cette théorie se base sur l'analyse de la relation d'agence, définie comme étant «Un contrat dans lequel une personne a recours aux services d'une autre personne pour accomplir en son nom une tâche quelconque, ce qui implique une délégation de nature décisionnelle à l'agent» (Jensen et Meckling, 1976, p. 308, traduction libre). Cette théorie permet d'expliquer la pratique et les types de contrats permettant d'optimiser la relation entre l'agent (à qui l'on délègue) et le principal (celui qui délègue). La théorie de l'agence présume un conflit d'intérêts entre l'agent et le principal. Ce conflit résulterait du fait que chacun cherche à maximiser sa propre utilité au détriment de l'autre.

Dans le secteur privé, la démarche contractuelle peut prendre la forme soit d'un engagement réciproque, c'est-à-dire que les droits et les obligations de chaque partie sont déterminés par le contrat, soit d'une convention qui lie plusieurs personnes qui se mettent d'accord pour la réalisation d'un objectif commun. À partir de là, on peut comprendre que la démarche contractuelle est utilisée dans les organismes comme facteur de responsabilisation des agents. La responsabilité prend souvent la forme d'un contrat qui précise les règles du jeu. Des parties contractantes que l'on peut déterminer qui doit rendre compte à qui. En d'autres termes, quels sont les modes de contrôle prévus dans un tel contrat pour vérifier l'atteinte des résultats?

Selon la théorie de l'agence (Jensen et Meckling, 1976), les fonctions de propriété comprennent une fonction décisionnelle et une fonction de contrôle. La délégation de la fonction

décisionnelle des actionnaires par rapport aux dirigeants est souvent une source de conflits. Le contrôle dans ce contexte équivaut à la mesure: mesurer l'écart entre les résultats et les objectifs. Tous les niveaux hiérarchiques ont besoin de contrôle: les cadres l'utilisent pour exercer leur autonomie de gestion et le centre se sert du suivi et du contrôle pour mettre en œuvre l'obligation de rendre compte et prendre des décisions futures éclairées.

2.4.2 La théorie de l'apprentissage

On dit que l'apprentissage est une acquisition de savoirs et de connaissances qui se caractérise par un changement dans la possession. Ce changement affecte le savoir d'un individu ou d'un organisme et il est causé par ses expériences. Les théories cognitives sont une typologie des théories d'apprentissage les plus connues. Ces dernières s'attardent à étudier les mécanismes internes qui sont responsables de l'apprentissage et de la connaissance. En sciences sociales, l'accent est mis sur l'apprentissage collectif ou organisationnel: «Les théories cognitives mettent l'accent sur l'individu dans le processus d'apprentissage alors qu'en contrôle, le champ de littérature portant sur l'apprentissage s'est largement concentré sur un niveau d'analyse organisationnel» (Poincelot et Wegmann, 2005).

Selon la théorie de l'apprentissage organisationnel, une firme peut créer de la valeur si elle est capable de générer de l'apprentissage qui mène à construire ses routines organisationnelles et à suivre leur évolution. Nonaka et Takeuchi (1997) soutiennent que «les résultats de l'apprentissage sont un changement cognitif qui se traduit par un traitement d'informations et entraîne un enrichissement des connaissances ou une modification des schémas d'interprétation». Plusieurs auteurs (Solle et Rouby, 2003; Dambrin et Laning, 2008; Simons, 1990; Lorino, 2001) associent la performance à la notion d'apprentissage. Lorino (2001) a mentionné à cet égard que, par opposition au contrôle de gestion traditionnel souvent structuré autour des centres de coûts, le pilotage moderne de l'organisation intègre la dimension de l'apprentissage organisationnel comme caractéristique essentielle de la performance construite collectivement à travers l'action collective. Solle et Rouby (2003) ont conclu que la performance se construit dans le temps et dans l'action collective qui se conclut par l'apprentissage collectif.

Selon les approches cognitives, les modes de contrôle sont émergents et cognitifs. Simons (1990) a décrit les outils du contrôle comme un langage comptable qui remplit deux fonctions: d'une part, un langage coercitif (les systèmes de contrôle diagnostique) qui mène à un pilotage automatique qui décuple les pouvoirs du management, rendant ainsi des tâches automatisées afin de libérer l'attention des gestionnaires. D'autre part, un langage émancipateur (systèmes de contrôle interactifs) qui structure les interactions et favorise l'apprentissage, «L'action est le véritable moteur de l'apprentissage», stipule Simons (1990). Il considère que l'interactivité des

systèmes de contrôle crée l'apprentissage. Les systèmes de contrôle interactifs (ICS) ont pour objectif l'apprentissage qui passe par la diffusion des objectifs stratégiques, la discussion et le développement systématique des plans d'action pour mettre en œuvre ces objectifs.

Ainsi, le contrôle de gestion qui facilite la déclinaison de la stratégie, a progressivement évolué d'un contrôle mécanique vers un contrôle interactif (Dambrin et Laning, 2008) qui favorise la notion de l'apprentissage plus que la contrainte. On parle donc du contrôle programmé qui s'oppose au contrôle interactif et qui sont deux langages différents selon Simons (1990). Dans le même ordre d'idées, Lorino (2001) ne partage pas la conception du contrôle de gestion traditionnel qui met l'individu sous contrôle à travers des outils souvent non acceptés par ce dernier ou mal interprétés. C'est ce que l'auteur nomme «responsabilisation individuelle» qui s'oppose tout naturellement au processus d'apprentissage organisationnel. Pour Simons (1995), le «contrôle interactif» place l'acteur au cœur des dispositifs de pilotage des organisations. Les dirigeants utilisent de façon interactive des dispositifs de contrôle pour attirer l'attention de l'organisation quant aux incertitudes stratégiques.

Bessire (2000) considère le tableau de bord équilibré (BSC) comme un outil de stimulation de l'apprentissage collectif. Il rappelle que la pertinence de cet outil réside dans l'appropriation des objectifs stratégiques et dans son apport relatif au processus d'apprentissage organisationnel. De même, Berland et De Rongé (2010) attribuent cette même caractéristique au BSC, à savoir sa contribution à l'amélioration de l'apprentissage organisationnel. Ils expliquent que les acteurs se réfèrent à cet outil pour ajuster leurs actions en fonction des objectifs stratégiques et ils procèdent à des actions correctives en conséquence. C'est donc un effet d'expérience qui se crée et qui se développe grâce à cet outil.

Rendre compte de l'analyse conceptuelle du contrôle de gestion a consisté à mettre en lumière la notion de contrôle de gestion suivi des théories qui les caractérisent, ainsi que de la déclinaison des outils de ce dernier. La mise en lumière de la Notion sur le contrôle de gestion a un enclin à la déclinaison de la définition et des objectifs de ce dernier suivi de la déclinaison des missions de celui-ci. Par la suite, il a été mis en exergue les outils du contrôle de gestion. Il a été décliné tour à tour les outils comptables et statistiques ainsi que les ratios, les techniques budgétaires et les tableaux de bords. Il sied dès à présent de se pencher avec plus de quintessence sur la question de l'implémentation du contrôle de gestion au sein du management de la PME camerounaise.

CHAPITRE 2 : DU DEPLOIEMENT DU DISPOSITIF DES OUTILS DE CONTROLE DE GESTION A LA PERFORMANCE DES PME : UNE REVUE DE LA LITTERATURE

Le contrôle de gestion dans les PME est « un processus par lequel la direction s'assure que l'organisation met en œuvre ses stratégies de façon efficace et efficiente. L'implémentation du contrôle de gestion dans le management des de la PME s'est effectué dans l'optique de mettre au centre de la gouvernance une dynamique visant la performance sur la base de la gestion effectuée au sein des entreprises privées. Présenter le contrôle de gestion au sein du nouveau management revient à mettre en exergue une revue de littérature sur le contrôle de gestion suivi du rapport entre le contrôle de gestion et la performance.

Section 1: Le tableau de bord comme outil de pilotage de la performance des entreprises

Bouquin (2008) a défini le tableau de bord comme un outil d'information sur le futur, qui éclaire les objectifs non atteints par la Comptabilité et qui permet également de projeter dans l'avenir les conséquences des décisions et offre une vision globale sur les activités et priorités de l'organisation. Ceci étant dit, il est aussi à préciser qu'il n'existe pas de tableau de bord type, ils n'existent que des outils permettant de suivre avec plus ou moins d'efficacité le degré de réalisation des objectifs fixés (Dupuis, 1991).

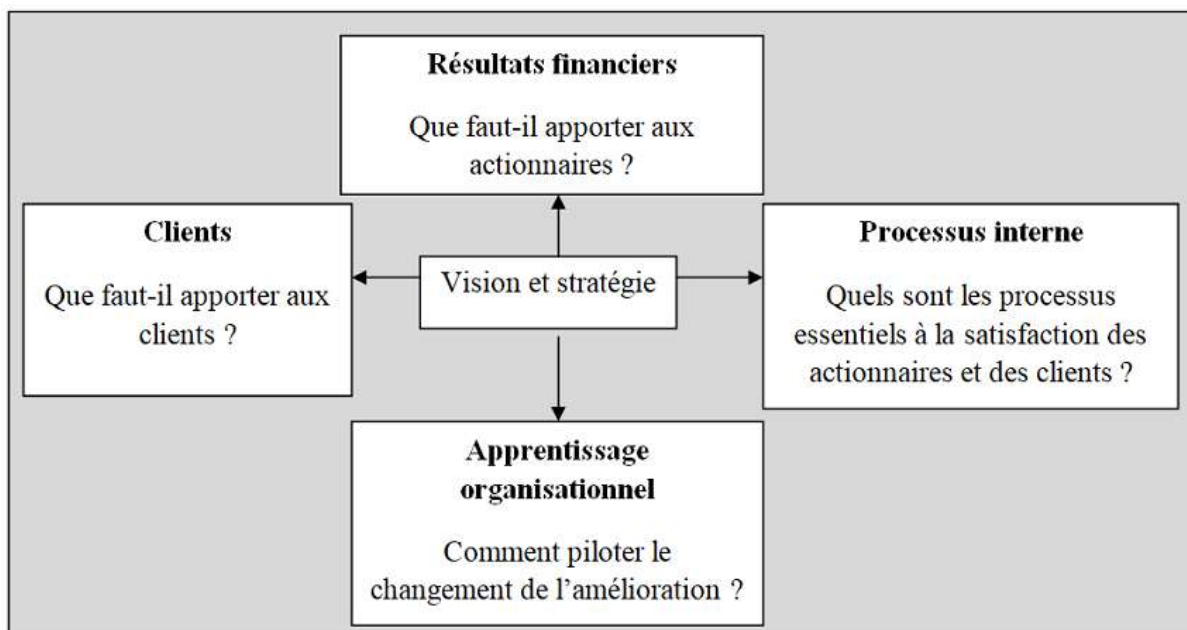
1.1 Notion de Tableau de Bord Prospectif

D'après (Kaplan et Norton (2003) pour diriger leur appareil, les pilotes utilisent une masse d'informations fournies par d'innombrables indicateurs. Or, guider une entreprise dans un environnement concurrentiel complexe est au moins aussi compliqué que de piloter un avion. Pourquoi les dirigeants ne disposeraient-ils pas eux aussi d'une batterie complète d'instruments pour guider leur navire ? Les managers, comme les pilotes, ont besoin d'instruments qui leurs donnent des indicateurs sur l'environnement et la performance de l'entreprise, et les aident à mettre le cap sur l'excellence. Le Tableau de Bord Prospectif apporte aux managers l'instrument pour maintenir le cap, les entreprises opèrent aujourd'hui dans un environnement complexes ; il est donc vital qu'elles connaissent parfaitement leurs objectifs et la manière de les atteindre.

Le TBP traduit la mission et la stratégie de l'entreprise en un ensemble d'indicateurs de performance qui constituent la base de système de pilotage de la stratégie. [...] IL mesure la performance de l'entreprise selon quatre axes équilibrés : les résultats financiers, la performance vis-à-vis des clients, les processus internes et l'apprentissage organisationnel, il permet aux

entreprises de suivre les résultats financiers, mais aussi, simultanément, les progrès dans le développement des compétences et l'acquisition d'actifs intangibles dont elles auront besoin pour asseoir leur croissance future.

Tableau 2.2 : Les 4 perspectives d'un Balanced Scorecard



Source : BERGERON Hélène (2000)

A titre illustratif, le tableau de bord prospectif a introduit d'autres indicateurs de mesure qui vont au-delà de l'aspect purement financier :

- Indicateurs financiers : mesurent la rentabilité financière que les actionnaires cherchent à augmenter au sein d'une organisation quelconque ;
- Indicateurs de satisfaction des clients : comme on dit le client est roi, il est donc considéré comme un facteur déterminant dans la mesure de la performance globale de l'entreprise ;
- Indicateurs liés au processus interne: mesurent la qualité du processus interne de l'organisation, aussi que son degré de maîtrise ;
- Indicateurs d'apprentissage : ces derniers sont appropriés à la formation du personnel et au niveau de motivation le concernant d'une part, et au niveau de la performance des systèmes d'informations intégrés d'autre part.

1.1.1 Source du Tableau de bord prospectif

Le TBP est issu des travaux Kaplan et Norton dans les années 1990. Robert S. Kaplan est professeur de leadership à la Harvard business School et mène également des recherches en Comptabilité, David P. Norton est ingénieur et consultant.

Les entreprises Américaines des secteurs secondaires (industrie) et tertiaire (service) ont participé à une étude de 12 mois afin de développer un système pluridimensionnel de mesure de la

performance dans l'entreprise du future (Kaplan et Norton 2010), partent du constat que seuls, les indicateurs financiers ne permettent pas de créer de la valeur à long terme et qu'ils ne sont plus adaptés à l'entreprise moderne (Kaplan. R et Norton. D 2010). Ils cherchent un système permettant de clarifier diffuser la stratégie, mais qui permet également de gérer sa mise en œuvre, le projet pilote est suivi par différentes entreprises et les résultats sont publiés dans des revues spécialisées.

Ils aboutissent à un système à 4 axes (financier, client, processus interne et apprentissage organisationnel) apte à répondre aux besoins des entreprises moderne. Norton démontre que 20-25 indicateurs, reliés par un lien de cause à effet, sont suffisants pour la communication et la mise en œuvre d'une stratégie cohérente (Kaplan et Norton 2010) .Malgré un début difficile, car le changement de système est pénible et fait peur aux entreprises, le TBP gagne du terrain dans de nombreuses sociétés. Il passe d'un simple outil de mesure à un outil de management apprécié et recherché.

1.1.2 Contexte du tableau de bord prospectif

Le TBP est apparu avec la transformation progressive de l'environnement des entreprises à une concurrence informationnelle. A l'ère industrielle, les entreprises prospèrent étaient celles qui possédaient la puissance industrielle et technologique, celles qui étaient capables de produire en masse tout en bénéficiant d'économie d'échelle. A cette époque, les systèmes de mesure servaient principalement à contrôler le retour financier et allocation des ressources (financières et physiques). Fin des années 70, on a assisté à l'apparition de nouvelle ère, celle de l'information, un changement important pour les entreprises autant plus que pour le secteur industriel. Les secteurs particulièrement ébranlés notamment avec la vague de déréglementations des marchés et de privatisations furent celui du transport, de la distribution de gaz, d'eau et d'électricité, secteurs habituellement stable et non concurrentielle.

Avec l'arrivée de cette ère, les entreprises ont fait face à de nouvelle exigences nécessitant de nouvelles compétences : un marché progressivement mondialisé créant aussi un environnement très concurrentiel et flexible, une clientèle de plus en plus exigeante friande de produit/services personnalisés, un marché où l'innovation devient un facteur de succès voire de survie. Pour pouvoir survivre dans ce nouvel environnement, les entreprises ont commencées à avoir besoin d'informations tactique comme l'information financière de base, sur la productivité, les compétences, l'allocation des ressources, etc. Pour pouvoir prospérer, les entreprises avaient besoins d'information stratégique permettant d'avoir une vision plus large des activités à plus long terme. Ce type d'information concerne principalement l'environnement externe : nouvelles technologie, clients potentiels, conjoncture économique, marchés financiers, la nécessité de mettre sur pied des systèmes d'informations efficaces s'est alors fait ressentir. Cette information allait permettre aux dirigeants d'entreprises de questionner la stratégie et ainsi prendre de bonnes décisions.

Dès lors, des systèmes comme le Total Quality Management, Just in Time Management, Activity Based Costing ou encore On Time Delivery Management sont apparus. Nombreux de ces ressources ont démontré de solides performances mais avec une certaine réserve. La principale lacune étant l'absence des deux choses les plus importantes qui n'apparaissent pas au bilan de l'entreprise : sa répartition et ses hommes. C'est en partie ce que le TBP conduit à introduire.

1.2 Tableau de bord et performance des PME: un lien théorique controversé selon la littérature

Dans l'analyse du rapport entre l'utilisation des outils de contrôle de gestion et la performance, le tableau de bord représente une perspective peu exploitée. Même si l'avènement du BSC a enrichi les débats sur l'utilisation du tableau de bord, à notre avis, son impact sur la performance est peu étudié (contrairement au budget par exemple). À travers le monde, des études ont été effectuées (Kollberg et Elg, 2011; Montalan et Vincent, 2011; Deryl et Ma'amora Taulapapa, 2012, etc.) afin de vérifier l'efficacité du tableau de bord dans des organisations qui l'ont déjà mis en place ou qui sont en train de l'implanter. La plupart de ces études sont basées sur la théorie de l'agence, et sont regroupées en deux catégories: la première comprend les études qui ont étudié le lien entre l'utilisation du tableau de bord et la performance, que ce soit un lien positif ou négatif. La deuxième regroupe celles qui ont analysé le processus d'implantation et d'utilisation du tableau de bord afin d'en déceler les avantages futurs.

1.2.1. Lien positif entre l'utilisation du tableau de bord et la performance organisationnelle

Kollberg et Elg (2011) ont étudié les principales caractéristiques en matière de pratique du contrôle de gestion au sein des entreprises. Ils ont mené une étude dans un centre de services de soins de santé. L'approche utilisée consiste en une étude de cas centrée sur trois organisations en Suède qui utilisent le BSC. Les résultats ont montré que le BSC est utilisé dans les discussions et la diffusion de l'information, au lieu d'être utilisé comme un outil pour mettre en œuvre et communiquer la stratégie. Ainsi, il fournit une base pour un dialogue d'amélioration, ce qui augmente les exigences en matière de gestion, concluent les auteurs. Le principal apport de cette recherche est qu'elle se focalise sur l'utilisation du BSC au lieu de s'arrêter sur sa conception ou sa construction comme c'était le cas dans les recherches précédentes. Ainsi, les auteurs estiment que l'utilisation du BSC dans un contexte de soins de santé aiderait les gestionnaires à améliorer leur mesure de la performance.

Walker et Dunn (2006) confirment ce résultat, à condition qu'une utilisation adéquate soit faite du BSC. Ils ont essayé de démontrer l'utilité de cet outil dans la gestion d'un hôpital sans engendrer une augmentation des coûts ni la perte de la qualité des prestations de soins de santé. Il s'agit d'étudier une approche pour concevoir et mettre en place le BSC pour mesurer la performance et la productivité en milieu hospitalier aux États Unis, dans un contexte où le gouvernement cherche

à contrôler l'escalade des coûts et les citoyens sont en quête d'un meilleur service. Des mesures spécifiques ont été proposées et interprétées dans le but de répondre aux questions propres à l'hôpital. Les auteurs ont conclu que l'application de ces méthodes de mesure dans le cadre du BSC, avec l'initiative et la coopération des parties prenantes de l'hôpital, peut améliorer la gestion et la prestation des soins de santé à moindre coût et sans perte de qualité. Ils ont constaté qu'un système réussi de mesure de la performance devrait tenir compte des caractéristiques uniques du milieu hospitalier.

Dans le même sens que l'étude de Walker et Dunn (2006), Basu, Little et Millard (2009) ont participé à un projet portant sur le Terminal d'Heathrow au Royaume-Uni. L'objectif de l'étude était d'illustrer une application personnalisée du BSC dans un grand projet d'infrastructure impliquant plusieurs parties prenantes. L'étude de cas était basée sur des questions du genre «comment» avec une analyse exploratoire des données primaires et secondaires soutenue par des entretiens approfondis auprès des membres de l'équipe du projet et des fournisseurs. Les résultats de l'étude ont dévoilé que l'application du concept du BSC est plus répandue en gestion d'opérations qu'en gestion de projets. Marin (2012) a effectué une recherche similaire au sein du ministère de la Défense du Canada afin d'étudier l'impact de deux systèmes de management stratégique, que sont la planification stratégique et le BSC, sur la performance et les compétences managériales des cadres intermédiaires travaillant dans le secteur privé. À l'aide d'un questionnaire, l'auteur a pu identifier que les deux systèmes de management stratégiques étudiés sont bien mis en œuvre dans le secteur canadien de la défense et ils sont tous deux intégrés dans un processus de planification des activités de l'organisme. La recherche a permis aussi de découvrir que les cadres intermédiaires qui travaillent au sein du ministère de la Défense perçoivent que l'utilisation de la planification stratégique et la méthodologie du BSC dans le processus de planification et des activités ont un impact positif sur leur performance globale et aussi sur leurs compétences managériales. Les résultats ont montré qu'il existe une corrélation entre les deux systèmes de management stratégique, et que plus les gestionnaires passent du temps à faire de la planification stratégique, plus ils sont enclins à passer du temps à exécuter des activités du BSC. La perception de l'augmentation de la performance est ainsi palpable chez cette catégorie d'utilisateurs.

1.2.2. Lien négatif entre l'utilisation du tableau de bord et la performance organisationnelle

D'autres chercheurs ont abouti à des résultats différents en essayant de mettre en relation l'utilisation du tableau de bord et la performance organisationnelle (Deryl et Ma'amora Taulapapa, 2012; Kong, 2010; etc.).

Kong (2010) a étudié l'utilité du BSC et du capital intellectuel (IC), en tant que deux concepts de gestion stratégique, dans l'identification et l'amélioration des ressources

intellectuelles dans les organisations à but non lucratif. L'auteur s'est appuyé sur une analyse critique de la littérature pour déterminer la relation entre ces deux concepts et le contexte de service social des organisations à but non lucratif. Les résultats ont montré que le BSC est moins efficace dans ce type d'organisations du fait que le modèle stratégique de cause à effet avec ses quatre perspectives liées est incompatible avec l'environnement des services sociaux. Les auteurs ont conclu que le BSC modifié (Kaplan et Norton, 2004), bien qu'il inclut des indicateurs financiers et non financiers dans un système de gestion stratégique, ne tient pas compte des aspects de la stratégie de la petite et moyenne entreprise notamment la dimension sociale. Ainsi, les gestionnaires de ces organismes sont conscients que la mission sociale, qui constitue la raison d'être des SSNPOs, importe sur la recherche de la performance financière dans ce type d'organisations.

Deryl et Ma'amora Taulapapa (2012) ont réalisé une étude récente qui relate spécifiquement l'utilité et les entraves de la mise en œuvre du BSC dans les organisations. La méthodologie utilisée était l'administration d'un questionnaire distribué par voie postale aux gestionnaires. Il s'agit particulièrement des organisations du gouvernement local (LGOs) en Nouvelle-Zélande. Le questionnaire a été suivi par une série d'entretiens plus approfondis avec quelques répondants sélectionnés, pour connaître leur expérience d'usage du BSC et ses résultats dans le contexte privé. Les résultats obtenus montrent un faible taux d'adoption du BSC dans les LGOs étudiés. De plus, l'utilité perçue du BSC est dominée par son rôle de mesure de la performance au lieu d'être considérée comme un outil de gestion et d'amélioration de la performance. Les chercheurs soulignent l'importance, sur le plan pratique et théorique, des perceptions des utilisateurs quant aux défis qui restreignent la mise en œuvre réussie du BSC dans le secteur privé. Ils proposent d'augmenter la sensibilisation des gestionnaires quant aux facteurs qui conduisent à la réussite ou à l'échec de l'implantation du BSC dans les entités privées.

Dans le secteur de l'enseignement supérieur taïwanais, Shun-Hsing, Yang et Shiau (2006) ont examiné comment le BSC peut être utilisé dans l'évaluation de la performance en tant qu'outil de gestion stratégique. Ils ont réalisé une étude de cas qui consiste à construire cinq thèmes stratégiques majeurs et proposer des cibles stratégiques spécifiques et efficaces. Aussi, les chercheurs ont participé à l'établissement des indicateurs de mesure de la performance, qui ont été choisis d'une manière simple dans le but de guider l'orientation du BSC vers l'accomplissement des objectifs tracés. Les auteurs ont conclu que le BSC introduit dans le secteur de l'enseignement supérieur peut être efficace, à condition qu'il soit supporté par les superviseurs supérieurs et qu'un choix prudent des indicateurs de mesure de la performance soient effectués afin d'évaluer la réalisation des objectifs.

Meyssonier et Rasolofo-Dastler (2008) ont analysé la relation entre le contrôle de gestion et la performance économique dans une Entreprise Sociale pour l'Habitat (ESH) en France. Cette

dernière qui a fixé des objectifs de responsabilité sociale. Ils ont étudié le tableau de bord de la direction (BSC) comme système de pilotage. La question de réunion entre performance financière et responsabilité sociale d'entreprise (RSE) constituait la problématique traitée par les auteurs. Les analyses réalisées par les chercheurs sur la base de l'observation du fonctionnement interne et la réalisation d'entretiens, ont montré que l'entreprise évalue sa performance financière et non financière d'une manière intégrée et cohérente. La performance financière est mesurée par les budgets. La performance non financière est basée sur la certification de la qualité et les engagements sociaux. Conformément à ses orientations stratégiques, l'utilisation du tableau de bord a amené l'entreprise à atteindre une performance globale focalisée principalement sur la dimension économique. Les chercheurs ont conclu que le détachement entre performances financière et non financière ne peut être réalisé dans un contexte social et qu'au bout du compte, c'est la performance économique qui est la plus sollicitée. Ce résultat, et à l'instar des résultats des études précédentes, indiquent que la mission sociale de l'organisme importe parfois sur la recherche de la performance économique (Kong, 2010; Meyssonier et Rasolofo-Dastler, 2008). D'autant plus que l'efficacité du tableau de bord requiert un soutien organisationnel et un choix prudent des indicateurs (Shun-hsing, Yang et Shiau, 2006; Radnor et Lovell, 2003).

Section 2: Le rapport d'activités périodiques comme outil de pilotage au sein des PME

Le rapport d'activité est le document écrit qui synthétise, généralement pour la période d'une année, l'ensemble des activités d'une organisation. Pour ce faire, les auteurs compilent un ensemble de données et d'informations relatives aux différentes opérations plus ou moins complexes effectuées par l'organisation. Sa destination est d'abord interne, à des fins de connaissance, de pilotage et de management. Mais son usage par de multiples acteurs et sa transmission à des tiers, indiquent que le document n'occupe pas seulement une fonction d'aide-mémoire, mais aussi un rôle externe Meyssonier et Rasolofo-Dastler (2008). Diffusé dans un rayon plus important, aux clients, aux usagers, aux partenaires, etc., il vise à les informer des activités de l'organisation. Dans cette optique, le document cherche à la montrer sous son meilleur jour et ajoute ainsi d'importants enjeux de communication aux questions de fidélité à la réalité et de justesse des analyses. La problématique de la production d'un rapport d'activité se situe ainsi à la confluence de l'évaluation et de la performance de la PME.

2.1 Rapport d'activité dans l'amélioration de performance

L'objectif interne essentiel mis en relief par les exemples cités ci-dessus a trait au pilotage de l'établissement et à son management. Le management peut se définir comme « le meilleur

agencement possible des moyens (crédits, normes, collaborateurs, cultures, etc.) et des instruments de pilotage, à la disposition du responsable, dans le but d'atteindre un objectif donné (une performance) dans un service précis, dans un temps précis». De ce point de vue, le rapport d'activité s'intègre parfaitement comme outil privilégié. Parce qu'il instruit sur la situation de la structure, parce qu'il en établit le bilan, il constitue un instrument de connaissance interne pour l'équipe de direction qui, pour mener à bien ses missions de pilotage, doit posséder une vue d'ensemble des activités de son organisation sous une forme ne nécessitant pas de se référer aux détails de toutes les opérations. Nathalie Clot, directrice du SCD de l'université d'Angers, souligne aussi le rôle instructeur de la réalisation d'un rapport d'activité qui facilite l'appropriation de la connaissance d'une structure : « Trouvant que la rédaction d'un rapport est une bonne porte d'entrée pour avoir une vue cavalière de l'ensemble des activités de la BU, je reprends, en tant qu'adjointe puis directrice, la trame mise en place ».

En outre, l'aspect quotidien des tâches, les habitudes et potentielles routines professionnelles peuvent facilement estomper, même à un certain niveau hiérarchique censé surplomber l'activité, les grands mouvements à l'œuvre. Le rapport d'activité permet alors d'opérer un déplacement du regard et d'embrasser un champ plus large, spatialement et temporellement. Une responsable de BM relève ainsi: « C'est un moyen pour nous de nous rendre compte du travail accompli dans l'année. » La réalisation de ce type de document impose aussi une réflexion qui permet de distinguer ce qui relève des ressentis et de la réalité: un rapport d'activité rend objectif, confirme ou réfute des impressions, des sentiments diffus.

De plus, parce qu'il dresse des perspectives en lien avec les données d'activité passées, le document sert de base à la prise de décision future. Pierre Chagny, directeur des médiathèques de Villeurbanne, résume ce rôle du rapport d'activité: « Le rapport d'activité sert au manager à analyser et évaluer l'activité de manière à la fois objective, professionnelle, c'est-à-dire en connaissant les enjeux et savoir-faire d'un établissement. Il sert aussi à déterminer les perspectives à venir car selon les analyses, on conclut à telle ou telle évolution. » Le rapport d'activité permet ainsi d'établir des objectifs, de les exposer à la connaissance de tous; il favorise même en quelque sorte leur émergence, leur révélation aux décideurs.

2.1.1 La prévention des écarts entre les objectifs atteints et ceux escomptés

La prévention des écarts est un processus qui consiste à sélectionner les écarts au préalable avant de les rectifier. La sélection des écarts est opérée par le contrôleur de gestion suivant une méthode prédéfinie et un critère objectif. Le contrôle de gestion ne vise pas à analyser tous les écarts. Seuls les plus significatifs sont recensés et analysés conformément à la « *méthode de gestion*

par exception »⁸. La méthode de gestion par exception consiste à sélectionner certains écarts en raison de leur poids financier, de leur rôle stratégique ou encore.

L'importance de la dérive constatée est le critère de sélection des écarts par le contrôle de gestion. Ainsi, il doit procéder à une analyse minutieuse des écarts pour éviter d'être induit en erreur par des compensations susceptibles de fausser la réalité. En fait, un écart global très faible, voire nul, ne peut cacher des sous écarts dont les montants sont importants. Par conséquent, les écarts ne sont pas sélectionnés en fonction de leur caractère favorable ou défavorable. Les plus importants doivent être analysés en vue d'une potentielle rectification.

La rectification des écarts passe par une analyse critique et une modification des prévisions. L'analyse critique des écarts est l'étape qui consiste à s'interroger sur leur pertinence au moment du calcul de l'écart. Le contrôleur de gestion va donc, en liaison avec les services concernés, rechercher les causes des écarts et susciter ainsi une réflexion collective sur les perfectionnements possibles⁹. L'analyse critique est aussi un moyen de faire face aux causes d'apparition des prévisions. Sur cette base, deux types d'écarts peuvent être distingués. Il s'agit notamment des écarts résultant d'aspects aléatoires du processus qui ne justifient aucune action corrective ; et des écarts contrôlables qui résultent d'un changement temporaire dans le processus. Ces derniers justifient la mise en place d'actions correctives internes pour faire face aux défaillances techniques ou humaines, causes de leur formation. La correction des prévisions est le premier type d'action corrective à envisager à l'issue d'un contrôle de gestion. En effet, dans un environnement imprévisible, les standards se périment vite. Les prévisions doivent donc être sans cesse ajustées aux réalités observées¹⁰. Au CONSUPE, la modification des prévisions incombe à celui qui s'est engagé sur les objectifs, en l'occurrence, l'ordonnateur. Par conséquent, le contrôle de gestion qui est réalisé dans le contexte du CONSUPE implique une délimitation correcte des responsabilités au sein de la chaîne de pilotage afin de rattacher les écarts au responsable en cause.

2.1.2 L'adoption des mesures adaptées aux résultats obtenus

Les mesures à adopter sont fonction des résultats obtenus au terme de l'exercice. Ainsi, elles peuvent être coercitives ou incitatives. Les mesures coercitives sont prises en cas de mauvais résultats et consistent en l'application des sanctions de divers ordres. Au terme d'un exercice, le bilan d'un gestionnaire peut s'avérer négatif. Les résultats négatifs se traduisent de diverses manières. Il peut s'agir d'écarts considérables entre les objectifs fixés et les résultats obtenus, du défaut d'atteinte des résultats, de l'utilisation des deniers affectés à la réalisation d'un programme à

⁸ BURLAUD (A), TELLER (R), CHATELAIN-PONROY (S), MIGNON (S), WALLISER (E), *Contrôle de gestion, op. Cité*, p.160.

⁹ BURLAUD (A), TELLER (R), CHATELAIN-PONROY (S), MIGNON (S), WALLISER (E), *Contrôle de gestion, op. cit.*, p.160.

¹⁰ *Idem.*

des fins personnelles. En tout état de cause, les mauvais résultats signifient que le service intéressé n'a pas été performant ainsi que le prévoit la gestion axée sur les résultats. Il revient donc au contrôleur de gestion de quantifier cet échec en prélude à l'évaluation de la sanction.

Le gestionnaire de crédits qui se rend coupable d'irrégularités peut se voir administrer des sanctions à l'issue du contrôle de gestion. Il peut lui être administré des sanctions disciplinaires ou pénales. Comme sanctions disciplinaires, on peut citer la suspension et la révocation. Au rang des sanctions pénales, on distingue les peines d'emprisonnement, les amendes, la restitution du corps de délit entre autres. La prise des mesures incitatives est fonction de la nature des résultats. Ils doivent en effet être positifs et peuvent donner lieu à l'octroi de récompenses. L'obtention des résultats positifs signifie que le service concerné a été performant. Cette performance peut se traduire par l'atteinte des objectifs à des coûts acceptables. Telle est la quintessence de l'efficacité. Les résultats positifs se reflètent également au niveau des indicateurs. Dans ce cas, les réalisations sont en conformité avec les indicateurs définis dès le départ. Les résultats positifs peuvent donner lieu à l'attribution de récompenses. Lorsque le contrôle de gestion révèle des résultats positifs, des récompenses peuvent être attribués aux acteurs du pilotage de la performance en vue de les encourager. Il peut s'agir de l'augmentation de la rémunération. Le rôle de la rémunération est de fournir la motivation adéquate pour obtenir des dirigeants la meilleure efficacité possible dans la gestion des ressources dont ils peuvent disposer¹¹. Elle est généralement perçue comme le principal mécanisme d'incitation. L'on peut également relever la distinction honorifique qui est une récompense non négligeable pouvant être attribuée aux gestionnaires performants.

2.2 La question de l'appréhension de la PME

Bien que les PME soient de plus en plus reconnues comme de réels contributeurs au développement social et économique des différents pays, on ne trouve présentement aucune définition unique ou consensuelle. Les définitions varient d'un pays à un autre, et même d'une région à une autre. Afin de mieux les comprendre, nous présenterons les caractéristiques de la PME dans les pays développés (PD), dans les pays en voie de développement (PVD) et celles du Cameroun. « Qu'est-ce qu'une PME ? » Si cette interrogation peut paraître évidente de prime à bord, il n'est pas aisé d'y répondre. Pourtant en France, on dénombre plus de trois millions de Petites et Moyennes Entreprises (PME). En effet, une PME se définit elle par ses spécificités intrinsèques, par son environnement et les interactions qu'elle entretient avec celui-ci ? Nous allons chercher au travers de cette section à fournir une réponse à ces différentes interrogations sur la PME. Notre analyse commencera par la présentation de l'importance de ce type d'entreprise dans l'économie européenne en général et française en particulier puis nous détaillerons l'évolution de la conception de PME. D'après le rapport de l'OCDE en 2004, le principal critère de définition des

¹¹ PIGE (B), *Gouvernance, contrôle et audit des organisations*, éd. Economica, 2008, p.85.

PME à des fins statistiques est le nombre de salariés.

2.2.1 La PME : Un essai de clarification

Tant il semble être commun, le concept de PME apparaît comme une notion évidente et courante. Pourtant, les PME sont des entités spécifiques qui ne sont pas seulement de grandes entreprises en « petit » (Salles, 2003). Lorsque l'on observe la littérature spécialisée, un désaccord apparaît entre les différents chercheurs sur la définition à donner aux PME. Ils s'accordent néanmoins sur le fait qu'il n'y a pas de définition universelle permettant de capter pleinement la complexité des PME (Habersaat, Schönenberger, & Web, 2000), (Julien, 1994), (Marchesnay, 1993), (Torres, 2000).

L'une des caractéristiques les plus évidentes de la PME est sa diversité. En effet, lorsque l'on parle de PME, cette appellation regroupe des organisations de tailles et de structures extrêmement variées (Wtterwulghé, 1998). Cette diversité peut être également visible dans les marchés occupés. Le secteur de l'artisanat où nous avons évolué pendant ces trois dernières années regroupe par exemple plus de 250 métiers différents. On peut aussi évoquer les entreprises de haute technologie.

L'approche la plus couramment retenue pour définir les PME est la taille de l'effectif et le chiffre d'affaires. Cette vision essentiellement quantitative amène à subdiviser la PME en une cohorte d'entités de tailles variables : micro-entreprise ou très petite entreprise, petite entreprise ou moyenne entreprise. À cela s'ajoutent également des statuts juridiques extrêmement variés. Les PME peuvent être constituées en entreprise individuelle, en société anonyme ou en société à responsabilité limitée.

2.2.2 Définition de la PME

On retrouve dans la littérature plusieurs définitions du concept de PME dans les PD. Certaines sont quantitatives tandis que d'autres sont qualitatives et permettent de les distinguer des grandes entreprises. Les définitions quantitatives s'appuient le plus souvent sur les critères suivants: le nombre d'employés, l'actif total et le chiffre d'affaires de l'entreprise. Le nombre d'employés diverge selon les pays; même à l'intérieur de ceux-ci et selon les programmes gouvernementaux (Julien, 2005). La taille dépend généralement de l'effectif de l'entreprise. Par exemple, pour la Commission européenne (2004)¹⁰, la catégorisation des micros, petites et moyennes entreprises (PME) est constituée des entreprises embauchant moins de 250 personnes et dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 50 millions d'euros ou dont le total du bilan n'excède pas 43 millions d'euros. En se situant sur le plan quantitatif définitionnel, les tableaux ci-dessous mettent en relief

les éléments édifians des PME selon certains pays.

Selon le Groupe de recherche en économie et gestion des PME (GREPME, 1997), les critères de type qualitatif se subdivisent en quatre grandes catégories qui sont: l'origine ou la propriété de l'entreprise, les stratégies ou objectifs de la direction, l'évolution et le stade de développement ou d'organisation de l'entreprise, le secteur ou le type de marché. Les déficits de compétences en gestion financière: Ndjanyou (2001) affirme que des déficits dans la diffusion d'information financière observés dans la PME camerounaise s'expliqueraient par le manque d'expertise en finance rencontré souvent chez le propriétaire dirigeant. D'après cet auteur, les propriétaires dirigeants ne sont pas capables d'intégrer le système d'information comptable dans leur entreprise.

2.2.3 Place de la PME dans l'économie

Les grandes entreprises et les multinationales bénéficient d'une aura ainsi que d'une couverture médiatique importante. Lorsque l'on pense à l'économie française, les premiers noms qui viennent à l'esprit sont L'Oréal, Total, Areva ou Louis Vuitton.

En effet, leur surface financière, l'impact de leur décision managériale, le nombre de salariés dont elles sont composées impressionnent. Pourtant, la PME est le type d'entreprise le plus répandu dans le monde (Marchesnay, 2003). En effet, le tissu économique mondial est composé à plus de 95 % de petites entreprises (moins de 20 salariés dans l'article). Au sein de l'Union Européenne, les PME représentent 99 % des entreprises européennes. Celles-ci fournissent deux tiers des emplois dans le secteur privé et génèrent plus de la moitié de la valeur ajoutée créée au total par les entreprises actives dans l'Union Européenne. (Commission européenne, 2012). En matière d'innovation, les PME jouent un rôle moteur dans l'économie (Jenkins, 2004). Elles sont une source indispensable de créativité, de dynamisme et d'emplois (De Woot, 1998). Le nombre de PME, leur qualité et leur capacité à protéger leur valeur ajoutée sont un atout essentiel pour l'économie.

2.2.4 Caractéristiques de la PME

Dans cette section, nous tâcherons de présenter les caractéristiques ainsi que les spécificités des PME que nous avons prises en compte dans le cadre de notre recherche. Comme nous avons pu le voir dans la section précédente, les PME sont un ensemble protéiforme. La PME n'existant pas, il convient donc mieux de parler « des PME » (Torres, Les PME, 1999). Bien que les PME soient un ensemble hétérogène, il convient de se demander si parmi cette diversité, il ne serait pas possible de faire émerger des caractéristiques communes ? De nombreuses études ont été conduites afin de répertorier les caractéristiques communes et spécifiques aux PME (Julien & Marchesnay, 1988) (Julien, Les PME: bilan et perspective, 1994) (Torres, 1999) (Torres, 2000) (Wtterwulghé, 1998)

2.2.4.1. La PME en Afrique

Une très grande partie des entreprises de l'Afrique de l'est qui contribuent à l'augmentation du produit intérieur brut du pays (PIB), sont des PME qui opèrent dans de différents secteurs (manufacturier, service ou encore le secteur du commerce et de la vente en détail). Ces entreprises qui occupent des places importantes dans chaque économie et sont aussi créatrices de travail et sources importantes d'emploi. Ayyagari et al. (2007) affirment que plusieurs études antérieures indiquent que les PME des pays développés et ceux des pays en voie de développement, contribuent en moyenne jusqu'à 60% de l'offre d'emploi formelle dans le secteur manufacturier, indiquant de ce taux est encore plus important pour les pays africains si on prend en considération le secteur d'emploi informel, les PME africaines pourvoient 3/4 du total de l'offre d'emploi dans le secteur manufacturier.

2.2.4.2 La PME au Cameroun

La PME camerounaise est une composante essentielle du tissu économique du pays. Cependant, il est difficile de donner avec précision une définition qui puisse servir de standard pour les PME. Dans son rapport intitulé: "Promotion et financement des petites et moyennes entreprises (PME) nationales" le Conseil Économique et Social (C.E.S) a fait une proposition de définition de la PME comme étant: « Toute entreprise individuelle ou sociétaire, quelle que soit sa forme juridique, dont au moins 75 % du capital est détenu par les nationaux et dont les dirigeants sont camerounais ». Selon la loi N° 2010/001 du 13 avril 2010 portant promotion des Petites et Moyenne Entreprises au Cameroun 12, les PME sont des entreprises qui emploient moins de 100 personnes et dont le chiffre d'affaires annuel hors taxe n'excède pas 1 milliard de francs CFA (environ 2,21 millions dollars canadiens).

Le code des investissements quant à lui, considère comme PME, toute entreprise capable de créer des emplois permanents pour les camerounais (1 emploi par tranche de 5 millions de francs CFA d'investissement), dont le niveau d'investissement est inférieur ou égal à un milliard et demi de francs CFA (soit environ 3,32 millions de dollars canadiens) et dans laquelle les camerounais détiennent au moins 35 % du capital. Bekolo-Ebe, Touna Marna et Fouda (2006) quant à eux, définissent la PME comme toute entreprise formelle ayant moins de 100 employés, exerçant dans un cadre de travail structuré et soumis à la législation camerounaise.

Afin de ressortir de l'ensemble de la quintessence du contrôle de gestion, il a été mis en exergue d'une part le contrôle de gestion, comme une fonction indispensable au pilotage de la performance. A la suite de ladite mise en exergue, il a été présenté les fonctions ainsi que des

limites du contrôle de gestion dans la quête de performance au sein de la gouvernance de l'entreprise. Relativement à la mise en exergue du contrôle de gestion comme une fonction indispensable au pilotage de la performance, il a été présenté d'un côté la mise en place et les enjeux du contrôle de gestion dans les organisations. Cela faisait référence à l'implémentation du contrôle de gestion dans les entreprises privées, ainsi que de la déclinaison des enjeux du contrôle de gestion dans le secteur privé. D'un autre côté, il a été décliné les spécificités du contrôle de gestion dans les entreprises. Lesdites spécificités ont été déclinées selon que ces dernières sont intrinsèques ou extrinsèques

La première partie de la présente étude a porté sur l'analyse conceptuelle de l'implémentation du contrôle de gestion au sein de l'entreprise. Ressortir cette dernière a conduit à la présentation de l'analyse théorique et conceptuelle du contrôle de gestion dans le chapitre premier et la mise en place du contrôle de gestion au sein des nouveaux mécanismes de management de la PME. La mise en lumière de la Notion sur le contrôle de gestion a enclin à la déclinaison de la définition et des objectifs de ce dernier suivi et de la déclinaison des missions de celui-ci. Par la suite, il a été mis en exergue les outils du contrôle de gestion. Il a été décliné tour à tour les outils comptables et statistiques ainsi que les ratios, les techniques budgétaires et les tableaux de bords. Afin de ressortir de l'ensemble de la quintessence du contrôle de gestion dans le nouveau management des entreprises, il a été mis en exergue d'une part le contrôle de gestion, comme une fonction indispensable au pilotage de la performance des entités. A la suite de ladite mise en exergue, il a été présenté les fonctions ainsi que des limites du contrôle de gestion dans la quête de performance au sein de la gouvernance la PME.

DEUXIEME PARTIE : LA SPECIFICITE DE LA MISE EN BRANLE DU DISPOSITIF DES OUTILS DU CONTRÔLE DE GESTION A LA PERFORMANCE AU SEIN DE LA PME

La première partie de notre travail nous a permis de présenter les concepts du contrôle de gestion à travers l'analyse théorique. Elle s'est faite par l'étude définitionnelle du fondement du contrôle dans les PME et son évaluation. A présent, il est indispensable de concrétiser cette étude à travers une formulation de la démarche de recherche. Dans cette optique, le troisième chapitre présente l'approche méthodologique que nous avons choisie ; il s'agit de l'approche qualitative avec l'étude des cas comme stratégie de recherche. Les informations recueillies révèlent des faits originaux et parfois inattendus ; leur analyse et interprétation nous a conduit à des résultats remarquables dans le chapitre quatre où certaines propositions qui sont faites pourront servir de contribution des outils des contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance des PME camerounaises.

CHAPITRE 3 : CHOIX METHODOLOGIQUE DE LA RECHERCHE

Selon Aktouf (1987), la méthodologie consiste à utiliser les méthodes et techniques de recherche adaptée. Selon lui, la méthode est constituée d'un ensemble de règles qui, dans le cadre d'une science donnée, sont relativement indépendantes des contenus et des faits particuliers étudiés en tant que tels. Elle est implémentée sur le terrain par des pratiques concrètes dans la préparation, l'organisation et la conduite d'une recherche. La méthodologie ressort toutes les étapes du chercheur pour parvenir aux résultats attendus. Pour le faire, une méthodologie précise est vitale. C'est pourquoi nous avons structuré ce chapitre en deux sections. La première est consacrée à la présentation du contrôle de gestion au sein de la PME et la deuxième section le choix de la démarche méthodologique de réalisation de l'étude.

Section 1 : Présentation du cadre de la recherche

L'adoption de la gestion axée sur les résultats comme mode de gestion a imposé à mettre en place un cadre de pilotage de la performance qui se doit de garantir les meilleures conditions possibles l'atteinte des objectifs visés. Ledit cadre de pilotage contient un programme autour duquel gravite des moyens dont certains s'attèlent à mettre en œuvre les ressources humaines, matérielles et financières de même que les processus et règles de gestion. Ainsi, l'implémentation du contrôle de gestion au sein de la PME camerounaise est appréciable à l'analyse dudit programme. Au-delà de l'appréciation des moyens listés dudit programme lequel constitue le jalonnement du nouveau management, il est à noter d'autres moyens mis en place pour faciliter la collecte de données issue du programme afin d'en améliorer les performances : c'est le cas du contrôle de gestion. Dans cette section, nous allons présenter la constitution de l'échantillon de la recherche, le choix de l'étude et les difficultés rencontrées.

1.1 Présentation des cas étudiés

Le cœur du problème est de « minimiser la taille de l'échantillon sous contrainte d'obtenir une confiance satisfaisante des résultats » (Lepers, 2003). C'est dans cet état d'esprit que nous avons arrêté la taille de notre échantillon à 3 PME au Cameroun. Pour une présentation détaillée des cas étudiés, nous allons parcourir les critères de choix de ces cas et la description des cas.

1.1.1 Les critères de choix de ces cas

Le secteur d'activité a guidé le choix des cas dans la mesure où il nous a permis de retenir les entreprises industrielles appartenant au secteur secondaire. De plus, le recensement général des entreprises au Cameroun effectué par l'INS (2009) révèle que le secteur secondaire compte 11 685 entreprises PME.

1.1.2 Les critères de choix de ces cas

Les cas ci-dessous sont ceux qui nous ont permis d'identifier les pratiques de contrôle de gestion dans l'amélioration du niveau de performance des PME, les relations et interrelations entre les outils de contrôle de gestion contribuant à l'amélioration du niveau de performance des PME camerounaises.

Tableau 3.3 : Répartition des acteurs et présentation des cas

Caractéristiques	APP Sarl	SAND HILLS Sarl	FIDACO Sarl
Branche d'activité	Entrepris de service Yaoundé- Ngoussou/Santa Barbara/BP 33 057	Société d'extraction de sable	Service
Activité principale	Traitement de linge, l'entretien et le nettoyage des tapis, moquettes et autres meubles de maison	Vente de sable	Expertise comptable, Commissariat aux comptes et Audits
Forme juridique	Sarl Unipersonnelle/RCCM du Siège	Sarl	SA
Date de création	05 Octobre 2010	04 Avril 2018	2006
Profil de création	Entreprise privée camerounaise	Entreprise privée camerounaise	Entreprise privée camerounaise
Capital social	1 000 000 FCFA	1 000 000 FCFA	8 000 000 F CFA
Nombre d'employés	32 Personnels	66 Personnels	25 Collaborateurs
Fonction des interviewés	DAF	DAF	RC

Source : nos entretiens

- **La société Atlantique Palace Pressing (APP),**

C'est une société à responsabilité limitée (Sarl). Elle est une entreprise dont l'activité repose sur le traitement de linge, l'entretien et le nettoyage des tapis, moquettes et autres meubles de maison. De son état embryonnaire à son stade actuel, l'entreprise a dû tirer parti non seulement de l'engagement et surtout de l'efficacité de son promoteur, mais aussi du dévouement de ses travailleurs à toutes les échelles.

Au fur et à mesure de son évolution, cette entreprise a subi, et continue d'ailleurs de le faire, des mutations diverses qui lui ont permis à ce jour d'avoir une configuration comprenant un Gérant, un Directeur d'exploitation et commercial, un Directeur financier, un chef de production, des chefs

de caisses, chefs de postes, etc. Tout ceci ayant pour but de permettre à l'entreprise de se déployer plus efficacement. Seulement, cette efficacité ne peut être effective qu'avec une organisation harmonieuse du travail, capable de mettre chacun face à ses défis qui l'interpellent, d'éviter la confusion et de définir la nature des liens entre les différents responsables (manuel de procédures administratives, financières comptables et job description).

Leur mission est de fournir un excellent niveau et de satisfaire en fournissant le service de qualité et en favorisant de solides relations avec leurs communautés. La taille de l'entreprise dépend le plus souvent du chiffre d'affaire et du nombre de personnels permanents nous a permis de sélectionner la société Atlantique Palace Pressing faisant l'objet de notre étude. La branche d'activité qui a guidé le choix de notre échantillon est la commercialisation de service. De plus, son activité repose sur le traitement de linge, l'entretien et le nettoyage des tapis, moquettes et autres meubles de maison l'industrie des essences de bois, qui nous a permis de nous concentrer sur cette forme de société.

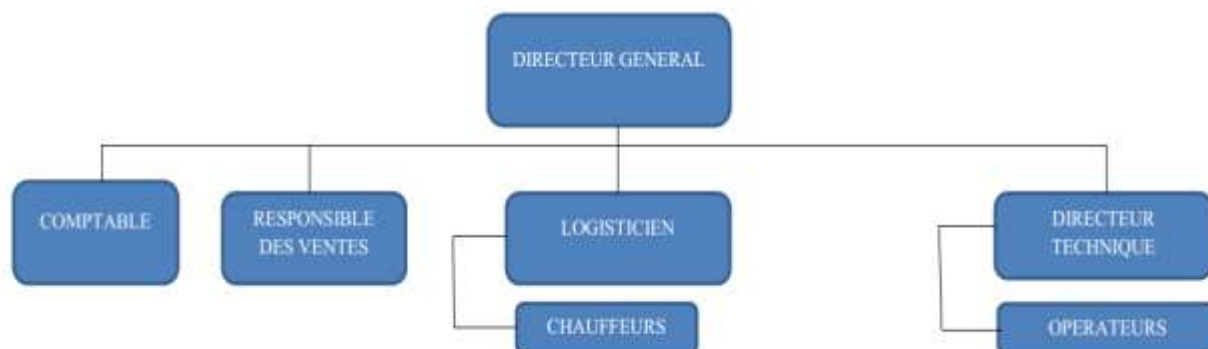
- **La société commerciale industrielle SAND HILLS**

C'est une société à responsabilité limitée (Sarl) créée le 04 Avril 2018 qui utilise les richesses que peut fournir le sol, son activité principale est l'exploitation carrière et la commercialisation des produits issus de cette exploitation. Le sable extrait est commercialisé localement. Elle est basée à Nkolmelen. En tant qu'auteur clé du marché du sable camerounais, SAND HILLS propose ses produits en fonction de cahier de charge quantitatifs et qualitatifs prédéfinis.

Leur clientèle inclue les entreprises de construction (BTP) à l'instar du GROUPE DPE et du GROUPE JFF. En considérant pour les lois nationales et internationales, SAND HILLS fournit une réponse optimale aux attentes de ses clients tout en assurant une exploitation rationnelle du sous-sol, et cette dernière a une politique de développement durable assez solide.

La société d'extraction de sable qui représente notre champ d'étude est une des sociétés industrielles et commerciale faisant partie du secteur secondaire. Le secteur de l'extraction des produits de carrières en occurrence le sable représente aujourd'hui un secteur dynamique et puissant où les opportunités de travail sont nombreuses. Leur mission est de fournir un excellent niveau et de satisfaire en fournissant du sable de qualité et en favorisant de solides relations avec leurs communautés. SAND HILLS est une entreprise citoyenne qui a pour mission d'accompagner le Cameroun dans son projet de développement. De ce fait, elle met l'intérêt général au centre de chacune de ses initiatives. Dans cette perspective, le personnel est guidé dans ses activités quotidiennes par des valeurs fondamentales communes notamment la quête de l'excellence, l'intégrité et le professionnalisme.

Graphique 2.3: Organigramme de SAND HILLS



Sources : nos soins

- **Le cabinet Fiduciaire Audit Conseil (FIDACO)**

C'est une société d'Expertise-Comptable et de Commissariat aux Comptes agréé CEMAC et inscrit au tableau de l'ONECCA. Fondé en 2000 par des experts comptables africains, le Cabinet est aujourd'hui implanté dans quatre régions du Cameroun et compte 25 collaborateurs. La direction générale est située à Yaoundé, 2^{ème} Etage Premier immeuble à gauche, descente Avenue Germaine ESSOS. FIDACO est membre du Groupe Exco, affilié lui-même à Kreston International, réseau international mondial de cabinets indépendants d'audit, d'expertise comptable, fiscal et de conseil. FIDACO est dirigé par 2 associés Experts Comptables et Commissaires aux Comptes, Monsieur IBRAHIMA HASSANOU est l'Associé-gérant. Les collaborateurs du Cabinet sont des diplômés des grandes écoles, en comptabilité, finance, droit, fiscalité. Plusieurs autres experts interviennent à titre de Consultants permanents, dans des domaines spécifiques en fonction des particularités de certaines missions.

Le cabinet a acquis une grande expérience dans les domaines de l'Assistance comptable et l'établissement des comptes annuels et des états financiers, de l'Audit Comptable et Financier, de la Gestion des Projets financés par les bailleurs de fonds internationaux, de la réhabilitation, de la restructuration, et de la privatisation des entreprises parapubliques non seulement au Cameroun, mais aussi, au Tchad et en France.

Tableau 4.3 : Fiche signalétique de FIDACO

ELEMENTS	DESCRIPTION
Représentant habilité	HASSANOU IBRAHIMA , Expert-comptable diplômé, agréé CEMAC EC135, Membre de l'ONECCA ECP 68, <i>Associé – Gérant</i>
Dénomination sociale	FIDUCIAIRE AUDIT CONSEIL (FIDACO)
Localisation-Siège	Yaoundé, 2 ^{ème} étage Premier Immeuble à gauche Descente Avenue Germaine (Essos)
Adresse-Siège	B.P. 4971 Yaoundé, Tél: (237) 242 01 86 23 e-mail: fidaco.cam@gmail.com – fidaco.yaounde@excoafrique.com
Registre De Commerce	RC/YAO/2006/B/1847
N.I.U	M070000012434C
CAPITAL	8 000 000 F CFA
Agrément	ONECCA N° SEC 015
Type	Profession libérale
Activité	Expertise comptable, Commissariat aux comptes et Audits
Clientèle cible	Entreprises publiques et privées, organismes internationaux, administrations, programmes et projets, associations, ONGs.
Personnel	25 collaborateurs dont : <ul style="list-style-type: none"> - <i>Quatre (4) experts comptables ;</i> - <i>Un (1) expert financier ;</i> - <i>Six (6) auditeurs séniors ;</i> - <i>Seize (14) auditeurs juniors.</i>

Source : FIDACO

1.2. Difficultés rencontrées

Nous tenons à préciser que notre étude ne s'est pas déroulée sans obstacles. Lors de la collecte des données sur le terrain, nous nous sommes confrontées à plusieurs difficultés. La principale a été de rencontrer les personnes ressources. Une autre difficulté était celle liée à l'environnement du travail ; pendant les entretiens, nous avons dû supporter les interruptions du a la sonnerie du téléphone et les arrêts volontaires de leur part. Une autre difficulté était l'indisponibilité des acteurs d'audit au moment de l'entretien. De plus, pas facile de faire la collecte des données, et de rester objectifs. Le choix de la méthode n'a non plus été un exercice aisé dans l'exécution de notre travail au regard de la nature de notre recherche basée beaucoup plus sur les informations récoltées auprès de personnes et en raison de la multitude de méthodes qui existent ; mais celle de l'étude de cas s'est révélée être la mieux outillée pour répondre à notre question de recherche. Face à toutes ces difficultés, nous avons adapté les entretiens qui se rapprochent de la réalité de notre étude.

Section 2: Justification méthodologique de conduite d'une mission de contrôle au sein des PME

La démarche intellectuelle est la manière de penser, de raisonner, de progresser vers un bus, et de rechercher les différents éléments d'une recherche : problématique, littérature, données, analyse et résultats (Thietart, 2000). Avant de dérouler la réalisation de notre étude, nous allons apporter des éclaircissements sur le choix de la méthodologie de recherche.

2.1 Eclaircissement contextuel du choix méthodologique

Cette section vise à exposer le cadre épistémologique et méthodologique adoptés dans cette recherche. Nous présenterons dans un premier temps les principaux paradigmes épistémologiques abordés dans la littérature, qui nous aident par la suite à choisir et à justifier notre positionnement épistémologique. Notons que le choix du paradigme de recherche retenu a des implications sur la conception de la stratégie de collecte et de traitement des données qui seront aussi exposées dans un deuxième temps.

2.1.1 La posture épistémologique de la recherche

L'épistémologie est « l'étude critique de la connaissance, de ses fondements, de ses principes, de ses méthodes, de ses conclusions et des conditions d'admissibilité des propositions » (Legendre, 1993). Dans notre étude, elle présente l'étude de la connaissance dans les sciences, en autre terme, elle s'intéresse aux connaissances qui forment les sciences en se demandant comment ces connaissances émergent, se structurent et évoluent (Thiéart, 2014). Cette étape est un passage indispensable dans la recherche comme le souligne Gavard-Perret et al. (2012) : « la spécification du cadre épistémologique dans lequel le chercheur inscrit son projet de recherche est un acte fondateur, qui porte à conséquence sur l'ensemble de la recherche ». Confirmant les propos de Wacheux (1996), « Dans le quotidien du chercheur, c'est simplement pouvoir à tout moment légitimer sa recherche sur le phénomène étudié ». L'explication de la méthode retenue permet de contrôler la démarche de la recherche, d'accroître la validité de la connaissance qui en est issue et de lui conférer un caractère cumulable (Girod-Séville et Perret, 1999).

D'ailleurs, d'après Gavard-Perret et al. (2012) le questionnement épistémologique vise à « clarifier la conception de la connaissance sur laquelle le travail de recherche reposera et la manière dont seront justifiées les connaissances qui seront élaborées » (Gavard-Perret et al., 2012). Dans cette sous-section nous présenterons d'abord, les trois grands paradigmes épistémologiques et ensuite nous présenterons et justifierons notre positionnement épistémologique.

2.1.2 Les paradigmes épistémologiques

La littérature en science de gestion distingue trois grands paradigmes épistémologiques : le positivisme, l'interprétativisme et le constructivisme.

Le paradigme se définit par Gauthier (1993) comme « un ensemble de règles implicites ou explicites orientant la recherche scientifique, pour un certain temps, en fournissant, à partir de connaissances universellement reconnues, des façons de poser les problèmes, d'effectuer les recherches et de trouver des solutions ». Le paradigme se définit également par Gavard-Perret et al. (2012) comme « le modèle fondamental ou schéma partagé par une communauté qui organise notre vision de quelque chose », donc l'intérêt du paradigme est « de guider le chercheur dans ce qu'il doit regarder pour obtenir des réponses aux questions qu'il se pose ». Les sciences de gestion se caractérisent dans la plupart des cas par la mobilisation de l'un ou l'autre de ces trois paradigmes épistémologiques (Girod-Séville et Perret, 1999). Le choix d'un positionnement épistémologique se construit généralement au fur et à mesure de l'avancement des réflexions et est influencé par plusieurs éléments : la démarche, les objectifs, la problématique de la recherche, et le contexte et les choix méthodologiques de recherche. Ce positionnement épistémologique se construit par les réponses aux trois questions proposées par Girod-Séville et Perret (1999)

2.1.3 Paradigme positiviste

Il est établi sur le principe ontologique proposé par Le Moigne (1990). Ce principe propose que la science dispose d'un critère de vérité, et a pour but de découvrir la vérité en décrivant la réalité. Le positivisme pose l'existence d'une réalité indépendante de la perception du chercheur, que ce dernier peut chercher à connaître, mais par laquelle il ne sera pas affecté et qu'il n'affectera pas lui-même (le principe d'objectivité de Le Moigne (1990)). Cette réalité répond à ses propres lois basées sur des relations causales qui existent (le principe de l'univers câblé de Le Moigne (1990)). Il s'agit du principe de raison suffisante Le Moigne (1990), selon lequel « rien n'arrive jamais sans qu'il y ait une cause ou du moins une raison déterminante ». Ainsi, pour le positiviste, il est possible de découvrir des lois qui s'imposent aux acteurs, dont les interactions n'influencent pas la réalité objective qu'il veut mettre au jour et expliquer (Wacheux, 1996, Lapointe, 1996). Ces lois sont basées sur des causalités tant circulaires que multiples (Girod-Séville et Perret, 1999; Le Moigne, 1990). Le positivisme retient trois critères de validité : Vérifiabilité, Confirmabilité, et Réfutabilité (Girod-Séville et Perret, 1999). La vérifiabilité : s'agit de s'assurer de pouvoir procéder au test empirique de toute assertion (Chalmers, 1987) ; La confirmabilité : il s'agit de l'introduction de la logique probabiliste au secours du principe de vérifiabilité, si l'on ne peut s'assurer que les généralisations émanant des tests empiriques sont forcément vraies, à tout le moins, il est possible

de dire qu'elles sont probablement vraies ; La réfutabilité : il s'agit de postuler qu'une théorie sera provisoirement vraie du moment qu'elle n'est pas réfutée (Popper, 1973).

En d'autres termes, ce paradigme est caractérisé par l'existence d'une réalité dans laquelle les connaissances se découlent comme l'indique Lapointe (1996) : « ce paradigme postule l'existence d'une réalité stable, extérieure et indépendante du sujet. Cette réalité peut être appréhendée par l'expérience scientifique ou la méthode expérimentale. La connaissance qui en résulte est alors considérée comme étant le miroir de la réalité. Le critère de fidélité entre les savoirs ainsi générés et la réalité extérieure devient l'indicateur de validité ou de scientificité de la connaissance ».

2.1.4. Le paradigme interprétativisme

Il est établi sur l'hypothèse phénoménologique qui oppose l'hypothèse ontologique pour qui la réalité n'est « jamais indépendante de l'esprit, de la conscience de celui qui l'observe ou l'expérimente » (Girod-Séville et Perret, 1999). La réalité est socialement construite par les actions et pensées des individus qui y participent en fonction de leurs finalités (Berger et Luckmann, 1966). Ce paradigme est relié à la « sociologie compréhensive » (Wacheux, 1996), qui considère que « tout individu (ordinaire ou savant) est donc sujet interprétant et ses interprétations lui sont spécifiques car intimement liées à son expérience personnelle du monde. Pour le chercheur, connaître revient à tenter de comprendre le sens ordinaire que les acteurs attribuent à la réalité, inconnaissable dans son essence » (Giordano, 2003).

En effet, Girod-Séville et Perret (1999) notent que le chercheur interprète « les significations subjectives qui fondent le comportement des individus qu'il étudie ». Il y a deux critères de validité de l'interprétativisme : l'idéographie et l'empathie. D'après Girod-Séville et Perret (1999), l'idéographique est « la capacité à présenter l'étude en situation d'un phénomène, lequel doit être décrit de manière détaillée, et à fixer son attention sur les événements singuliers plutôt que de se concentrer sur la recherche de lois générales et régulières », et l'empathie d'une étude concerne « sa capacité à mettre à jour et à travailler non plus uniquement sur les faits mais sur la façon dont ceux-ci sont interprétés par les acteurs ».

2.2 Le paradigme constructiviste

Il partage la conception du paradigme interprétativisme en ce qui concerne le statut de la connaissance et la nature de la réalité. Ainsi, la réalité dans ce paradigme est soit une construction de sujets connus qui expérimentent le monde ou soit une construction de sujets en interaction (Mbengue et Vandangeon-Derumez, 1999; Giordano, 2003), dans ce cas, il existe plusieurs réalités

subjectives qui restent inconnaissables dans leur essence. Le chemin vers la connaissance dans ce paradigme passe d'un monde « câblé » chez les positivistes à un monde « construit » par le sujet connu. Tout est possible dans la mesure où chaque chercheur peut revendiquer une vision de la réalité qui est la sienne (Girod-Séville et Perret, 1999). Les critères de validité du constructivisme sont l'adéquation et l'enseignabilité.

D'après Charreire-Petit et Huault (2001), « une connaissance est adéquate, si elle suffit, à un moment donné, à expliquer ou à maîtriser suffisamment et finement une situation », et le critère de l'enseignabilité signifie que « toute connaissance est construite de manière projective et il ne saurait exister de réelle différence de statut entre connaissance scientifique et philosophique ».

2.2.1 Le positionnement épistémologique adopté : l'interprétativisme

Après avoir présenté les différences entre les trois grands paradigmes de recherche, à présent, nous pouvons répondre aux questions de Girod-Séville et Perret (1999) concernant notre recherche. Il a été souligné que la méthodologie ne représente qu'une des composantes de l'épistémologie (Gavard-Perret et al., 2012). Ainsi, le cadre épistémologique, justifié précédemment nous amène à choisir un cadre méthodologique approprié. C'est dans ce sens que nous optons pour une approche qualitative telle que sous tendue par le positionnement susmentionné. Elle nous semble la plus adaptée car elle permet de décrire et comprendre la manière la plus objective possible les spécificités du thème d'étude. Wacheux (1996) propose de justifier ce choix par un questionnement large et la nécessité de le préciser par une présence sur le terrain.

2.2.2 Le processus de collecte des données

Du fait de notre volonté de comprendre l'insatisfaction de la clientèle bancaire des outils du multicanal, les entretiens nous sont naturellement apparus comme la méthode la plus adéquate pour recueillir nos données. Wacheux (1996) affirme qu'en sciences de gestion, « la plupart des recherches qualitatives s'alimentent aux mots des acteurs pour comprendre les pratiques organisationnelles et les représentations des expériences ». S'il est certes mobilisable dans une perspective fonctionnaliste, l'entretien paraît particulièrement approprié dans le cas du positionnement interprétativiste que nous avons fait, puisque « l'objectif est de comprendre la réalité organisationnelle telle que se la représentent les acteurs en leur demandant ce qu'ils en pensent » (Demers, 2003).

2.3 Le type d'entretien utilisé

« Procédé d'investigation scientifique, utilisant un processus de communication verbale, pour recueillir des informations, en relation avec le but fixé » (Grawitz, 2001), l'entretien peut être soit individuel, soit de groupe (Baumard et al., 1999). Nous n'avons pour notre part réalisé que des entretiens individuels. La littérature en répertorie généralement trois formes : directif, non-directif, ou semi-directifs. Ne souhaitant pas être confiné par les premiers, ni risquer nous perdre dans les méandres des seconds, il nous a semblé naturel de nous orienter vers des entretiens semi-directifs, qui offrent à l'acteur de s'exprimer librement, mais selon des thèmes préalablement définis par le chercheur (Wacheux, 1996).

2.3.1 Le déroulement des entretiens

D'après Wacheux (1996), « l'entretien est une situation anormale pour les deux participants ». Cette situation a été la nôtre car la situation à laquelle nous avons fait face demande un temps d'adaptation notamment en ce qui concerne le déroulement des entretiens.

La réussite de l'entretien repose sur la capacité de l'interviewer d'écouter activement son interlocuteur, de s'y adapter, et de le mettre en confiance. Dans l'optique de s'adapter à nos interlocuteurs, nous avons tâché de reformuler les questions pour une meilleure compréhension, nous les avons rassuré de la confidentialité de leurs données pour qu'ils soient confiants.

Le type d'entretien retenu, relativement flexible, a facilité cette démarche. Ainsi, si tous les thèmes furent abordés pendant tous les entretiens, il arriva qu'ils soient plus ou moins développés en fonction de la contribution que pouvait apporter la personne à laquelle nous faisons face.

2.4 Présentation et justification de l'approche constructiviste

Un travail de recherche doit pouvoir répondre à trois questions fondamentales : Quoi ? Pourquoi ? Comment ? La troisième interrogation a trouvé une réponse, il s'agit d'identifier comment le contrôle de gestion contribue-t-elle à la performance de la PME camerounaise. Pour les deux autres questions, il s'agit de l'objet de recherche et de la méthodologie à suivre pour aboutir aux résultats. La préoccupation du chercheur, est de répondre à la question fondamentale en fonction de l'approche qu'il utilise pour la collecter, analyser les données et présenter ses résultats. Dans notre étude, nous souhaitons montrer l'importance d'une gestion optimale des outils de contrôle de gestion qui peut conduire à l'amélioration de la performance des PME camerounaises. Il s'agit pour nous de chercher à comprendre, de décrire et explorer un nouveau domaine. Il nous a semblé pertinent d'aller en profondeur et de trouver des outils de performance, d'identifier les relations et interrelations entre ces pratiques afin de ressortir l'importance de la contribution d'une

bonne gouvernance. L'approche constructiviste semble la mieux indiquée pour apporter des éléments de réponse à notre question de recherche car elle offre plusieurs avantages : elle permet l'obtention d'informations dans un secteur où rien n'est connu au sujet du problème étudié, elle étudie les processus et permet la contextualisation, elle est d'une grande flexibilité et permet une adaptation aux théories nouvelles et innovantes.

Pour les adeptes de la phénoménologie qui prônent les méthodes constructivisme le monde est le produit d'une construction sociale à laquelle les gens attribuent du sens. L'idée ici est de définir un domaine de recherche et entreprendre une démarche conduisant à l'émission à priori d'un ensemble de propositions par la pratique d'entretiens ouverts et d'études documentaires sur un nombre de cas restreints. L'approche constructiviste comme son nom le dit consiste à la construction de la théorie en créant des concepts à partir des faits observés.

2.4.1 Les limites de l'approche constructiviste

Comme toute approche, le constructivisme a des limites qu'il est important ici de relever pour permettre un bon usage. Reposant sur des entretiens avec les acteurs du phénomène étudié, la collecte des données peut nécessiter beaucoup de patience et de ressources ; de plus, l'interprétation des données peut être difficile et discutable. Les méthodes constructivistes peuvent être sujettes à des biais d'interprétation et être parfois considérées comme diffuses car il est difficile de contrôler leur rythme, leur progrès et leur point d'aboutissement. L'approche constructiviste est plus difficile et plus longue à mettre en œuvre à cause des difficultés d'accès au terrain et des problèmes diachroniques de l'observation. En guise de réponse à ces limites, il faut préciser que pour les chercheurs constructivistes, le cadre de la recherche émerge progressivement des informations recueillies sur le terrain ; cette démarche permet, l'étude des processus, des causalités récursives, et autorise la contextualisation ; le chercheur qui l'utilise se donne comme mission de repérer des similitudes et des différences entre les contextes pour donner un sens aux situations. A cet effet, Wacheux (1996), relève que dans l'étude des entreprises et des organisations, les méthodes constructivistes requièrent une légitimité parce que la complexité des situations limite la possibilité d'isoler une relation contingente simple pour en établir la validité et aussi, parce que l'individu a la possibilité de répondre de manière innovante à un événement.

2.4.2 Les propositions de recherche

Le contrôle de gestion est un processus systématique d'objectivité et d'évaluation des preuves concernant l'état actuel de l'entité, région, processus, compte financier ou le contrôle et en la comparant aux prédéterminés, critères acceptés et communiquer les résultats aux utilisateurs prévus. Sa contribution sur l'amélioration de la gouvernance reste empirique. De ce

constat, découle deux propositions à partir desquelles Yin (1994) définit le fil directeur en recherche constructivisme.

2.4.3 Déroulement de la recherche

La réalisation d'une recherche constructivisme nécessite l'adoption d'un cadre de recherche rigoureux à travers un mode de collecte des informations rigoureusement régi par des règles précises ainsi qu'une méthode d'analyse des données tout à fait appropriée. Compte tenu de cette rigueur, nous avons adopté une attitude de confrontation permanente des données à la théorie pour en déceler la réalité des concepts dans les situations étudiées. Malgré quelques obstacles, nous avons pu obtenir des informations nécessaires à notre étude grâce aux cas que nous avons choisis.

2.4.4. Objectif de la recherche

Selon l'analyse de Belem (2009), le concept de gestion peut être vu selon trois perspectives différentes : de façon descriptive, prescriptive et analytique. L'aspect descriptif permet de décrire les changements ; l'aspect prescriptif expose ce qui doit être fait et l'aspect analytique considère que les divers acteurs exigent une modification du cadre institutionnel. L'objectif général de cette étude est de vérifier *comment les dispositifs des outils de contrôle de gestion ont-ils un apport perfectible dans l'amélioration de la performance de la PME camerounaise.*

Nous nous situons ainsi bien plus dans les perspectives prescriptive et analytique que dans la perspective descriptive. Notre étude entend de proposer une réflexion de la sur les outils de contrôle de gestion au sein des PME camerounaises. Comme objectifs spécifiques, notre travail vise à :

- Montrer en quoi la maîtrise du tableau de bord peut contribuer à améliorer le niveau de performance de la PME camerounaise;
- Montre comment la tenue du rapport d'activité périodique reste un levier d'amélioration de l'efficacité organisationnelle de la PME camerounaise.

Pires (1997) présente la méthode d'échantillonnage non probabiliste ou empirique comme la constitution de l'échantillon résultant d'un choix raisonné, cette sélection des constituants de la population se fait suivant certaines règles ou critères de choix en fonction des objectifs et du champ de la recherche. Nous avons retenu cette méthode pour sélectionner les cas relatifs à notre terrain d'investigation, afin d'appréhender et y étudier les phénomènes de gestion.

2.5 Définition et pertinence de la méthode de l'étude des cas

Une méthode de recherche, « c'est la procédure logique d'une science, c'est-à-dire, l'ensemble des pratiques particulières qu'elle met en œuvre pour que le cheminement de ses démonstrations soit clairs, évident et irréfutable » (Aktouf,1987).cette méthode se situe dans l'horizon des méthodes constructivisme, elle est appropriée quand la question de recherche

commence par « comment » et »Pourquoi ». Selon Yin (1994), l'étude de cas est « *un guide d'entretien qui répond à un contexte de vie réelle, où les limites entre le phénomène et le contexte ne sont pas nettement évidentes, et dans laquelle des sources d'informations multiples sont utilisées* ». Il est une technique particulière de cueillette, de mise en forme et de traitement de l'information qui cherche à rendre compte du caractère évolutif et complexe des phénomènes concernant un système comportant ses propres dynamiques.

2.5.1 Limites de la méthode de l'étude de cas

On relève plusieurs reproches traditionnellement adressés à cette méthode. Il s'agit du manque d'objectivité et de rigueur, de la difficulté à généraliser et de la longueur du recueil de l'information. Mais les réponses à ces reproches éloignent toute ambiguïté :

Concernant le reproche de manque d'objectivité et de rigueur, il ne faut pas oublier que le risque de biais existe aussi dans toute expérimentation, que ce soit dans l'élaboration du guide d'entretien ou dans la conduite de la recherche ; en plus, la rigueur est plus le fait du chercheur que de la méthode et la généralisation statistique n'est pas l'objectif à atteindre. En ce qui concerne la difficulté à généraliser, il faut préciser que les études de cas sont généralisables aux propositions théoriques, et non aux populations, ni aux univers. Concernant enfin le reproche sur une longueur du recueil de l'information qui mène d'habitude à la construction d'une théorie qui, en cherchant à capturer la complexité du phénomène, perd ainsi toute perspective globale conduisant à une lourdeur des documents qui en résultent, il faut savoir qu'il existe différentes manières d'exposer une étude de cas et que la longue narration n'en est qu'une parmi d'autres.

On reproche aussi à la méthode de l'étude de cas de ne pas conduire à des généralisations et de ne pas privilégier le développement de lois universelles, cependant, elle s'intéresse surtout aux spécificités des phénomènes et est scientifiquement acceptable car son « essence est de mettre en doute l'existence d'une méthode, d'une théorie, d'un discours ou d'une tradition pouvant se réclamer d'un droit universel de vérité ou celle d'une forme privilégiée de connaissance autoritaire » (Richardson, 1994).

2.5.2 La technique de collecte des données : les entretiens

Les données sont l'ensemble des informations, des mesures, des observations brutes que le chercheur recueille avant de leur faire subir des traitements et des interprétations qui conduiront à des réponses aux préoccupations de départ. Leur collecte est une phase très importante dans le processus de recherche car c'est à ce niveau que le chercheur rassemble le matériel empirique sur lequel sera fondée sa recherche.

Les méthodes constructivisme proposent une manière de collecter les données qui est naturelle plutôt qu'artificielle. L'interview (ou entretien) est une discussion orientée, un procédé

d'investigation utilisant un processus de communication verbale pour recueillir des informations en relation avec des objectifs fixés. Elle favorise entre autres un témoignage spontané et non construit de la personne interrogée. C'est une technique permettant de collecter les informations reflétant l'univers mental conscient ou inconscient des individus. Notre souci majeur étant de recueillir des données originales et spécifiques de la part de chaque acteur concerné, nous avons procédé par entretien semi-directif à travers l'élaboration du guide et protocole d'entretien.

2.5.3 Choix du type d'entretien : les entretiens semi-directifs

Nous avons eu recours à la technique d'entretien semi-directif ou entretien centré en face à face pour l'obtention d'informations à la fois plus spécifiques et plus larges. L'interview semi-directive applique les mêmes principes que l'interview non-directive à la différence que le degré de liberté est plus réduit, l'interrogé aura à répondre le plus directement possible à des questions précises mais qui restent tout de même assez larges ; il ne doit pas dévier du cadre de charge question ni associer librement selon son inspiration comme dans d'autres entretiens, car notre rôle sera de relancer ou d'orienter l'interlocuteur pour qu'il aborde les thèmes en rapport avec l'objet de l'étude le but recherché est de s'informer, mais en même temps de vérifier à l'aide de questions des points particuliers liés à certaines hypothèses préétablies.

Ce chapitre nous a permis d'élaborer une méthode pour accéder aux données grâce à un guide d'entretien et de les analyser pour répondre convenablement aux questions de recherche. Pour résumer, nous avons choisi une démarche constructiviste basée sur la méthode de l'étude de cas, qui s'appuie sur l'analyse de contenu basée sur l'approche psychologico-sémantique soutenue par une analyse thématique et les résultats seront présentés au chapitre suivant.

CHAPITRE 4 : LA MISE EN ÉVIDENCE DES OUTILS DU CONTRÔLE DE GESTION À L'AMÉLIORATION DE PERFORMANCE DES PME CAMEROUNAISES

Au cours de ce quatrième chapitre, nous allons procéder à une analyse constructiviste des données obtenues suite aux observations, aux immersions et aux entretiens semi directs effectués et ce, conformément à la méthode de recherche que nous avons adoptée et exposée au niveau du chapitre trois. Les méthodes constructivistes, comme signalé au niveau du chapitre trois, visent à chercher du sens, à comprendre des phénomènes ou des comportements. L'analyse constructiviste peut être définie comme une démarche discursive de reformulation, d'explicitation ou de théorisation d'un témoignage, d'une expérience ou d'un phénomène. Pour Evrard et al. (2002), les données constructivistes correspondent à des variables mesurées sur des échelles nominales ou ordinales, c'est-à-dire non métriques. Miles et Huberman (1991) présentent les données constructivistes comme des mots et non pas comme des chiffres. Ces différentes approches soulignent qu'une donnée constructiviste est par essence complexe et ouverte et peut donner lieu à de nombreuses interprétations. Notre choix s'est aussi porté sur la méthode de cas, car elle nous a permis d'étudier l'efficacité du tableau de bord et du rapport d'activité périodique dans l'amélioration de la performance des PME camerounaises.

Section 1 : Présentation et discussion des résultats de la recherche

Il est question dans cette section de procéder à une analyse rapprochée ou analyse détaillée des entretiens avec des personnels ressources (occupant un poste de responsabilité) dans trois PME camerounaises, susceptibles de fournir des informations importantes et nécessaires servant à la réalisation de la recherche. Structurellement le contrôleur de gestion est un acteur mandaté afin de jouer le rôle d'animateur dans le processus de contrôle et de veiller sur la gestion. Son positionnement au sein de la PME et les missions qui lui sont confiées lui permettent donc d'assurer cette interaction quotidienne avec les autres structures de l'entreprise. Le contrôleur de gestion participe à l'élaboration des contrats passés entre supérieurs et subordonnés hiérarchiques, entre membres d'équipes transversales, entre ces équipes et la hiérarchie. Ce rôle rejoint en partie celui d'animateur, ne serait-ce qu'en ce qui concerne l'élaboration du budget. Il en résulte que le contrôleur peut être un « facilitateur », puisqu'il agit à l'interface des différents niveaux de management.

1.1 Présentation des résultats sur la mise en œuvre de tableau de bord

Cette analyse porte sur l'ensemble des éléments abordés lors de notre entretien. Les résultats de ces enquêtes sont confinés dans les tableaux suivants :

1.2.1 Conception et mise en place du tableau de bord au sein du APP Sarl

Tableau 5.4 : Mise en œuvre d'une procédure de gestion efficace

- **Entretien-A- APP SARL**

Verbatim	Propos de l'acteur X- APP SARL
Que pensez-vous de la mise en œuvre d'une procédure de gestion au sein de votre structure ?	<i>X: La procédure de contrôle de gestion permet d'avoir un rôle dans la préparation de rapport de l'administration sur l'efficience et l'efficacité du système de contrôle interne, et c'est à travers le suivi de son fonctionnement et son évaluation qu'est informé la hiérarchie sur les forces et faiblesses qui existé dans notre système.</i>
Que pensez-vous du principe dit « de la primauté des règles sur la réalité »	<i>X: Oui, tu veux parler de ce qui est en réalité et de ce qui était prévu ? En fait, le contrôle porte sur la réalisation de ce qui avait été prévu. Si outrepassé ces règles conduit à un succès tant mieux.... Dans le cas contraire, tu devras t'expliquer. Je pense qu'il faut une certaine flexibilité dans la gestion d'une structure privée.</i>
Quelles sont les principales	<i>X: les principales fautes de gestion commises par ces</i>

fautes de gestion commises par ces contrôleurs?	<i>contrôleurs ou même les dirigeants cette entreprise sont prévues dans le code de travail relatif au contrôle des ordonnateurs, Gestionnaires et Gérants, par exemple les désinformations ... !</i>
---	---

Source : Auteur à partir des données de l'entretien

Tableau 6.4 : Mise en œuvre du tableau de bord dans la gestion SAND HILLS

• **Entretien-B- SAND HILLS**

Verbatim	Propos de l'acteur X- SAND HILLS
Que pensez-vous des dispositifs relatifs de la conformité du tableau de bord ?	<i>X-DAC : La raison d'être de cette fonction de conformité est de limiter les risques de réputation et également de s'assurer que les gestionnaires respectent l'ensemble des règles et réglementations qui leurs sont applicables. Le non-respect de ces canevas peut entraîner l'inefficacité de la PME.</i>
Pensez-vous que le tableau de bord reste le seul outil pour améliorer la performance et la gouvernance ?	<i>X-IG : Je pense que, la contribution de la conformité à la gouvernance suppose la réunion de deux conditions régissant sa relation avec les autres organes du gouvernement de notre structure. Il s'agit de l'indépendance et du professionnalisme. L'indépendance de du contrôleur est indispensable, notamment pour l'élaboration d'un plan de contrôle qui couvre effectivement les principales zones de risques : le rattachement du contrôle de gestion aux autres organes de contrôles, de ce point de vue très souhaitable pour réduire les risques d'interférence implicites ou explicites sur le choix des missions et la formulation des observations. La qualité des acteurs aussi, « être celui qu'il faut la qu'il faut » en fonction de la capacité et des moyens alloués par le directeur général. En fait les dirigeants doivent avoir l'ensemble de son dispositif: ressources humaines, budget, formation, référentiels, outils, méthodologies, planification, reporting, pour assurer cette tâche difficile, tu comprends.... !</i>
Les relations entre le contrôleur et les unités opérationnelles sont-elles claires et fonctionnelles ?	<i>Nous avons des rapports professionnels hiérarchiques codifiés. Quand je demande les carnets d'engagement, les rapports, ou tout autre document ils sont obligés de s'exécuter.</i>

Source : Auteur à partir des données de l'entretien

1.2.2 Le tableau de bord : Un outil compartimenté et déterminé pour assurer la bonne gouvernance

Les objectifs assignés au tableau de bord sont vastes et difficilement catégorisables. Elles sont tantôt d'ordre financières tantôt d'ordre non-financières. Elles concernent bien souvent des aspects budgétaires routiniers et récurrents, considérés comme traditionnels mais peuvent aussi déborder sur des activités moins standardisées et moins processuelles néanmoins récurrentes. Plus récemment les nouveaux systèmes technologiques ont ouvert au contrôle de gestion de nouvelles activités qui restent cependant assez floues et il est difficile de déterminer si le contrôleur en est l'architecte, l'administrateur ou encore l'utilisateur.

Tableau 7.4 : le tableau de bord comme un levier de la gouvernance

• **Entretien-A- FIDACO**

Verbatim	Propos de l'acteur X- FIDACO
Quelles sont les actions menées par votre PME en faveur de la promotion de la bonne gouvernance ?	<i>X-RC: Les actions menées par la hiérarchie en faveur de la promotion ou l'amélioration de la gouvernance de FIDACO sont multiples, en fait nos contrôleurs jouent déjà un rôle remarquable de contrôle et de vérification effectuée dans cette structure. Il y a une prise de conscience des gestionnaires de ces structures, quant au respect des lois et règlements régissant cet établissement.</i>
Que pensez-vous de l'apport du tableau de bord dans le processus de gouvernance de votre entité?	<i>X-RC: Dans chaque démembrement de l'entreprise, il est une fonction très spécifique que cela soit au niveau de la fabrication ou la commercialisation, il permet de garantir la pertinence et l'application des circulaires et des informations remontées depuis les entités opérationnelles vers la direction générale, le processus de contrôle de gestion est donc fondamentalement en certifiant l'information contenue dans le tableau de bord. Il contribue à une forte réduction de l'asymétrie d'information entre les différentes parties prenantes et, par conséquent à une meilleure gouvernance de notre entreprise. Le contrôle de gestion à travers le tableau de bord est la clé de voûte d'une saine gouvernance dans le secteur privé en général, en offrant une évaluation objective, impartiale et efficace de la gestion des ressources et en vue d'obtenir les résultats escomptés.</i>

Source : Auteur à partir des données de l'entretien

Nos résultats indiquent que l'utilisation du tableau de bord contribue à l'amélioration de l'efficacité organisationnelle des PME de notre étude. Les acteurs *de APP SARL, SAND HILLS et de FIDACO* malgré quelque dysfonctionnement confirment l'importance de sa mise en application. ***Donc notre première proposition montrant que la maîtrise du tableau de bord est permet d'améliorer l'efficacité organisationnelle de la PME camerounaise est validée.*** Cet outil de pilotage mis à la disposition des gestionnaires joue un rôle important dans l'atteinte des objectifs escomptés. Nos résultats intéressent les gestionnaires de tous secteurs d'activités soucieux d'améliorer la gestion de leurs entités. Ils leur permettraient de mieux se servir du tableau de bord pour atteindre la performance souhaitée. En ce qui a trait aux décideurs, ces résultats pourraient les inciter à développer d'autres types de tableaux de bord comme le « *Balanced Scorecard* ». Rappelons que ce dernier est considéré, actuellement, comme un outil de pilotage de la performance par excellence. Nos résultats vont permettre aux autres PME camerounaises qui n'ont pas encore mis en place un tableau de bord de réfléchir sur l'utilité de cet outil, sur ses avantages et sur les conditions de son implantation, afin que son impact sur la performance soit positif. Ainsi, ce résultat valide le fait que, les outils de contrôle de gestion comme le tableau de bord facilitent la déclinaison de la stratégie et permet le contrôle mécanique vers un contrôle interactif (Dambrin et Laning, 2008)

qui favorise la notion de l'apprentissage plus que la contrainte. On parle donc du contrôle programmé qui s'oppose au contrôle interactif et qui sont deux langages différents selon Simons (1990). Dans le même ordre d'idées, Lorino (2001) ne partage pas la conception du contrôle de gestion traditionnel qui met l'individu sous contrôle à travers des outils souvent non acceptés par ce dernier ou mal interprétés.

1.2 Présentation des résultats sur le rapport d'activité périodique

Le rapport d'activités analyse également la gestion budgétaire de la période. Les éléments de contexte et la justification des résultats et de l'utilisation des ressources y sont abordés, ce qui permettra de nourrir facilement le rapport annuel de performance. Ces derniers s'achèvent par des perspectives formulées sous la forme de recommandations permettant d'améliorer les performances de la période suivante.

1.2.1 Mise en exergue des programmes au sein des PME et efficacité des rapports d'activités

De l'intensification des campagnes d'éducation et de sensibilisation des salariés sur les valeurs morales, l'intérêt général ainsi qu'une meilleure communication relatives aux actions déjà menées et sur les sanctions effectivement infligées aux personnes désordonnées restent dans le cadre de la lutte contre la mauvaise gestion.

Entretien-B- APP SARL

Tableau 8.4 : Rapport d'activité comme un levier de la performance de la PME

Verbatim	Propos de l'acteur Y- APP SARL
L'évaluation externe périodique du contrôle de gestion est-elle primordiale pour la diffusion des bonnes pratiques ?	<i>Y-DAC: La soumission aux exigences externes est à la fois exigeante et bienveillante qui jauge aussi la conformité aux pratiques. Sauf que dans le cadre du secteur privé, cela nécessite des moyens qui ne sont pas budgétisés. Ces vérifications qualifiantes, très rigoureuses et parfois lourdes et rigides, jouent un rôle majeur dans la structuration et la professionnalisation du contrôle puisqu'elles créent une pression qui oblige à avancer à un certain rythme dans la réalisation des travaux, avec des échéances incontournables qui sont celles, annuelles, de la venue du certificateur.</i>
Dispose-t-elle d'un plan annuel de vérification soumis à l'approbation de la Haute Hiérarchie ?	<i>Y: Chaque année, conformément à la norme 1210, nous essayons d'établir un plan de contrôle. Ils présentent au terme d'une exécution annuelle, les performances d'un programme ou d'un ensemble de programmes relevant d'un chapitre budgétaire. Une fois selon le format du rapport annuel de performance (RAP) est adopté, les responsables s'y conforment.</i>

Source : Auteur à partir des données de l'entretien.

1.2.2 Le renforcement de la prévention dans le cadre du rapport d'activité

Tableau 9.4: Le rapport d'activité comme levier de l'efficacité organisationnelle de la PME

Verbatim	Propos de l'acteur Y- SAND HILLS
Comment s'effectue le renforcement de la prévention de commande et du budget dans votre structure?	<i>Y-DAC: Les prévisions sont basés sur les données de l'année précédente car il faut prendre en compte qu'on ne peut pas compter sur nos distributeurs, ils ne peuvent pas nous passer des commandes avec des chiffres exactes. Par suite, les chiffres réalisés l'année précédente constituent les chiffres budgétisés de l'année suivante. Quand notre entreprise égale les résultats de l'année précédente elle estime avoir réalisé une bonne performance. Les budgets sont plus utilisés, pour la fixation des prix, la prévision des ventes et moins pour décider des investissements</i>
Présentez-nous de manière sommaire des perspectives à l'analyse des performances antérieures ?	<i>Y: Dans l'exécution de ses missions réglementaires, le directeur s'est attelé au cours de l'année 2020 avec les ressources allouées issues des budgets de fonctionnements et d'investissements à réaliser : Des missions de contrôle et de vérification ; Le renforcement des capacités des vérificateurs; La tenue des sessions de Conseil de Discipline Budgétaire et financière, Le développement des infrastructures et l'amélioration des conditions de travail. Au regard des missions de protection face à la réduction de vente et de la production suite inhérente de la pandémie de Corona virus. .</i>
Comment la hiérarchie procède-t-il à l'intensification et la diversification des audits et systématisation de la sanction à l'encontre des gestionnaires indécis	<i>Il avait comme objectif de réduire les risques de mauvaise gestion et réparer le préjudice subi par certains personnels avec pour indicateur le nombre de rapports d'audit produit par an selon le rapport d'activité. Pour ce faire il s'agit comme actions à mener :</i> <ul style="list-style-type: none"> - De l'intensification des audits ; - La systématisation de la sanction à l'encontre des gestionnaires indécis.

Source : Auteur à partir des données de l'entretien.

Ce résultat montre que le rapport d'activité périodique dans un contexte d'émergence de la performance, reste un levier d'amélioration de sa performance organisationnelle. Ainsi, de la rationalisation des coûts et de la recherche de ressources externes, le processus de contrôle de gestion et la performance des PME camerounaises semblent donc a priori être amenés à jouer un rôle déterminant. ***Donc notre deuxième proposition, affirmant que le rapport d'activité périodique reste un levier d'amélioration de l'efficacité organisationnelle de la PME camerounaise est validée.*** Cependant, les dirigeants de SAND HILLS et APP SARL ont longtemps privilégié une logique de moyens en matière de contrôle de gestion, fonctionnant principalement sous les appuis en termes d'investissement. Par contre selon les acteurs de FIDACO, inculquer un outil de contrôle de gestion efficace dans ce type d'organisme ne se décrète pas, elle reste une fonction de l'entreprise. Il s'agit plutôt d'un processus à mi-chemin entre la formalisation et l'accompagnement dans lequel ses contrôleurs occupent une position ambiguë. Les spécificités du FIDACO, en tant

que structure fortement professionnalisée, ont par ailleurs une influence notable sur la construction sociale des contrôleurs. La fonction se heurte en effet à des résistances plus ou moins marquées de la part des différentes catégories de professionnels dont la vision érigée d'un managérialisme envahissant, procédural et machiavélique limite clairement la structuration des outils de contrôle de gestion au sein des PME (Van Caillie D. 2002).

Section 2 : Analyse des résultats et recommandation de la recherche

L'analyse des données nous a permis de présenter les résultats issus de nos enquêtes tout en les confrontant au cadre théorique. Dans cette section, nous ferons une synthèse globale de nos résultats pour ressortir les implications managériales sur l'efficacité des outils de contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance des PME camerounaises. Il sera question de procéder à la synthèse des entretiens avec des personnels ressources au sein de trois PME retenues dans le cadre de notre recherche. Cette synthèse sera analysée sous la forme d'une FRAP¹² afin de ressortir notre constat, les causes, les conséquences et les recommandations.

2.1 Situation rencontrée au sein de *SAND HILLS* et *APP SARL* et *FIDACO*

Le contrôle de gestion constitue un outil de pilotage des activités et par conséquent sa mise en œuvre se justifie par des visées de maîtrise des activités et d'amélioration de la gouvernance au sein des PME camerounaises. Après l'analyse des verbatim, les constats ont été faits sur plusieurs points.

2.1.1 Une amélioration de tableau de bord dans le cadre de la performance

Le tableau de bord dans le cadre du contrôle de gestion au sein des PME camerounaises vise à vérifier le respect des exigences qui s'applique au système ou au processus audité. Selon nos interviewés, les objectifs de conformité ont donc un caractère préventif et visent à évaluer l'efficacité des mesures et dispositifs mis en place par les PME et à détecter les risques potentiels dans le processus de leur gouvernance. On constate une certaine amélioration dans l'application des normes de contrôle au sein *SAND HILLS* et *APP SARL*, mais devrait être soutenable. En ce qui concerne la spécificité de contrôle de gestion dans la PME *FIDACO*, on constate un dysfonctionnement dans le processus car 75% des réunions dans cette PME informelle, donc nécessite une amélioration. Or l'un des principaux défis de tableau de bord dans la sphère de la PME est l'évaluation de la faiblesse du processus de gouvernance.

2.1.2 La réticence face aux exigences du contrôle de gestion

¹² FRAP : Feuille de Révélation et d'Analyse du Problème. Il s'agit d'un document normalisé qui permet de détecter sur le terrain des dysfonctionnements ou les risques opérationnels afin de faire des propositions.

Le champ de compétence de la conformité ne s'étend pas au contrôle du respect des règles n'appartenant pas au domaine du cycle d'exploitation de l'entreprise et dont la surveillance relève d'autres fonctions supports. En effet, la réticence de certaines PME face aux exigences du contrôle se traduit par la rétention de certaines informations par les services et l'absence d'ajustements spontanés suite aux recommandations du contrôle de gestion.

- **La rétention de certaines informations par les services comme obstacle à la mise en place du dispositif de collecte et d'analyse des données**

En vue de mener à bien ses missions, il est nécessaire que le contrôleur de gestion ait toutes les informations relatives à la mise en œuvre de son programme. Cela lui permet de prendre les mesures adaptées en cas de constatation d'écarts. Cependant, *FIDACO* rechigne à mettre toutes les informations à la disposition du contrôleur de gestion qu'ils considèrent comme un fouineur. Parfois, ils vont même jusqu'à invoquer « *le secret défense* ¹³ » qui justifie la confidentialité de certains documents, les faisant ainsi échapper à toute diffusion. Ce qui limite considérablement l'évaluation de l'exécution de certains programmes par le contrôleur de gestion.

De plus, cela constitue un obstacle au traitement et à l'analyse réalistes des données nécessaires à la confection des tableaux de bord. Un tel état de choses se justifie par le fait que le contrôleur de gestion est assisté par un réseau de référents-collecteurs. Se sont ses collaborateurs directs. A ce titre, ils sont entre autres chargés de collecter et de garantir la fiabilité des données contenues dans les fiches de suivi des indicateurs, d'analyser lesdites fiches à travers un recensement succinct des problèmes, d'assurer la restitution des informations au contrôleur de gestion et de descendre périodiquement sur le terrain pour s'assurer de l'exhaustivité et de la véracité des informations contenues dans les fiches.

- **L'absence d'ajustement spontané suite aux recommandations formulées par le contrôleur de gestion**

Le principe de la mutabilité du service n'est pas toujours spontanément observé en pratique. En effet, certains PME résistent aux changements et choisissent de rester fidèles à d'anciennes règles de fonctionnement. Cela ne facilite pas toujours l'application du contrôle de gestion et la prise en compte des mesures correctives qui en découlent. D'où la contribution limitée du contrôle de gestion dans la performance de la PME du fait de cet obstacle. Il revient dès lors au contrôleur de gestion d'acquiescer des comportements et des attitudes adaptées pour réduire les résistances aux changements ainsi que l'aversion générale qu'il inspire aux acteurs de l'exécution du budget¹⁴.

¹³ Le secret-défense est une exception à la règle de la publicité des décisions au sein d'une entreprise publique ou privée

¹⁴ CAPPELLETI (L), BARON (P), DESMAISON (G), RIBIOLLET (F-X), *Contrôle de gestion, op.cit.*, p.3.

2.1.3 L'assimilation du contrôleur de gestion à un gendarme

Le contrôleur de gestion suscite la méfiance des gestionnaires dans la mesure où il est généralement assimilé à un gendarme. Ces derniers rechignent à collaborer avec lui car ils le considèrent comme un espion investi de la mission de les sanctionner à la moindre irrégularité. D'où la mauvaise perception de l'intervention du contrôle de gestion. En particulier, le responsable du programme perçoit le contrôle de gestion comme un contrepoids à son activité en raison de l'interaction de leurs compétences. De tels conflits s'expliquent par la mission du contrôleur de gestion qui est d'évaluer les coûts et les performances¹⁵. Toutes choses qui pourraient le conduire à remettre en question l'éthique et l'intégrité de certains ordonnateurs et responsables de programme dans la gestion des crédits budgétaires.

2.1.4 La qualité questionnable de certains outils du contrôle de gestion : lisibilité et exhaustivité

Lisibilité : La lisibilité renvoie à ce qui est lisible, à ce qui est claire, compréhensible et cohérent. Ce n'est pas l'impression qu'on a de certains outils de contrôle de performance des objectifs de la PME. Certains outils utilisés sont opaques à la compréhension des populations qui veulent être rassurées de l'efficacité et l'efficacité des actions des institutions qui les gouverne.

Exhaustivité : Dans une perspective de performance, les objectifs doivent être atteints à des coûts acceptables et relativement bas. Un objectif est une ambition quantifiée que l'on se propose de réaliser dans un certain délai. La difficulté de performance est la bonne quantification des objectifs avec précision. Or, la gestion exige la cohérence et la précision des objectifs. Cependant, tel n'est pas toujours le cas. Par ailleurs, les objectifs visent la réalisation d'une mission en équilibre budgétaire avec les coûts alloués. Ce qui limite le contrôle de gestion dans la mesure où il est difficile de définir des objectifs mesurables. D'où l'imprécision dans leur formulation et leur manque de synchronisation avec les coûts.

2.1.5 Insuffisances se rapportant aux objectifs et évaluations du système d'audit interne

Ces insuffisances trouvent leur origine d'abord dans l'inexistence des procédures opérationnelles observée au sein des PME; et ensuite l'inexistence du suivi évaluation du système d'audit ; du système d'évaluation de l'efficacité du dispositif d'audit interne mis en œuvre dans ces types d'entreprise et enfin une inadéquation de la formalisation de procédures opérationnelles. Nous remarquons que *FIDACO* effectue une surveillance attentive et régulière du dispositif de vérification interne, mais se rôle baisse de moins en moins l'intensité depuis quel temps, contraintes budgétaires.

¹⁵ CAPPELETTI (L), BARON (P), DESMAISON (G), RIBIOLLET (F-X), *Contrôle de gestion, op.cit.*, p.3.

2.2 Les causes du dysfonctionnement

Plusieurs éléments justifient certains dysfonctionnements du dispositif de contrôle de gestion au sein de ces PME:

- La subordination de la fonction des contrôleurs à celle de comptable;
- Manque de formation des personnels ;
- La négligence ou la faible implication du personnel;
- L'auto-inspection ;
- Le manque de rigueur ;
- Manque de tendances constatées dans l'évolution des missions ;
- Et plus

2.3 Les conséquences

Les petites entreprises se basent essentiellement sur leur expérience pour la gestion et se réfèrent à quelques calculs indispensables: la comptabilité analytique est une philosophie ignorée. Les entreprises de plus grande taille utilisent les méthodes traditionnelles de calcul de coût et ont recours principalement à la méthode du direct pour améliorer leur performance. En effet, la principale conséquence est le dysfonctionnement du système de gestion, l'inefficacité du système dans le processus de production et/ou de commercialisation de leur produit et/ou de leur service. La rigidité des outils et procédure de contrôle de gestion, la mauvaise gouvernance et le laisser-faire.

2.4 Les recommandations

Dans un contexte d'évolution technologique marqué par la complexité des systèmes d'évaluation des outils de contrôle de gestion, les sources de dysfonctionnement du système de contrôle au sein de la PME/PMI camerounaise sont nécessairement plus larges. D'où la nécessité de procéder régulièrement à une évaluation de ces dispositifs et d'allocation des ressources nécessaire à son fonctionnement. Ce point consistera à faire des propositions en vue d'apporter un plus aux dispositifs de contrôle dans le but d'améliorer l'efficacité de ces entreprises camerounaises. Il sied à ce niveau de préconiser à titre de recommandations, la consolidation du statut opérationnel du contrôleur de gestion et l'amélioration de la qualité d'outils de performance.

2.4.1 La consolidation du statut opérationnel du contrôleur de gestion

La consolidation du statut opérationnel du contrôleur de gestion impliquerait la clarification de son rôle d'une part et la mise en place d'une communauté de contrôleurs de gestion d'autre part.

De plus, la délivrance des lettres de mission par le directeur général à chaque contrôleur de gestion en début d'exercice devrait être envisagée. Cela permettrait non seulement de clarifier leur statut (même s'il occupe une autre fonction dans l'entreprise), mais aussi de le consolider. Ainsi, les

contrôleurs de gestion accompliraient leurs missions sur la base d'un titre légal. Le renforcement du statut de ces conseillers permettrait de les mettre à l'abri du dédain des acteurs à contrôler. De plus, ces ordres opéreraient une délimitation spatiotemporelle du champ d'action des contrôleurs de gestion, gage de la crédibilité de leur travail.

2.4.2 La mise en place d'une communauté des contrôleurs de gestion

La mise en place d'une communauté de contrôleurs de gestion est à envisager en vue du détachement du corps de contrôleur de gestion de celui de comptable et par la multiplication des séminaires de formation. La qualité du contrôle de gestion est fonction des aptitudes de ceux qui l'opèrent. Il est donc nécessaire de renforcer leurs aptitudes, de les développer et de les adapter sans cesse aux réalités en vue de revitaliser la fonction du contrôleur de gestion. A cet effet, des séminaires de formation et d'animation spécifiques des contrôleurs de gestion. Il s'agit de réunir régulièrement les contrôleurs de gestion pour définir les outils de contrôle efficace, clarifier les rôles, bâtir un réseau. Toutes choses qui contribuent à les outiller.

2.4.2.1 L'ajustement des objectifs

Au même titre que les programmes, les objectifs doivent être ajustés en fonction des circonstances. Cela permet non seulement d'éviter les gaspillages et la gestion informelle, mais également d'éviter d'avoir des résultats qui ne concordent plus avec le contexte. De ce fait, un suivi des objectifs est à valoriser en vue de ne pas faire obstacle à la garantie de l'obtention des résultats visés par le contrôle de gestion. Par conséquent, si l'objectif devient caduc ou inadapté du fait de la disparition du problème qu'il souhaitait résoudre, le résultat ne sera pas atteint. D'où la nécessité d'adapter et d'ajuster les objectifs des programmes.

2.4.2.2 Mise en place d'un système de contrôle efficace

L'efficacité des outils de contrôle suppose d'abord l'efficacité des acteurs participants à ce dispositif. On peut distinguer deux grandes catégories d'acteurs : les collaborateurs qui doit proposer une organisation respectant les grands principes de cette fonction; les acteurs externes exerçant pour la plupart une mission réglementaire de surveillance.

2.4.2.3 Tester l'efficacité du processus et évaluer les résultats

Définir de façon précise des indicateurs et paramètres permettant de déterminer quand un risque n'est pas correctement contrôlé ou audité. En effet, dans de nombreux cas, les résultats indiqueront la nécessité d'apporter certaines modifications aux politiques et procédures. La PME devra alors élaborer de nouvelles mesures de contrôle et superviser leur mise en œuvre. Elle peut

offrir à son personnel une formation supplémentaire, décider de modifier des politiques et procédures existantes ou d'en créer de nouvelles.

2.4.3 Élargir le bassin de talents

Les compétences collectives de la fonction du contrôleur de gestion doivent être élargies par le recrutement et le perfectionnement. Bien que les normes de certification et de contrôle doivent être maintenues, le recrutement de personnes ayant des perspectives non traditionnelles dotera la fonction du talent nécessaire pour répondre aux divers objectifs, donc celui de la performance. De ce fait, il existe des possibilités de puiser dans d'autres bassins de talents à cet effet : les gestionnaires de programmes partagent tous des capacités d'analyse et des attributs professionnels similaires dans l'élaboration du tableau de bord et les rapports d'activités, et ils pourraient facilement être mis à profit pour compléter les compétences traditionnelles des contrôleurs internes.

2.4.3 Synthèse des résultats

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

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

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

Ce chapitre nous a permis de répondre au problème de contrôle de gestion dans les PME camerounaises à travers le tableau de bord et le rapport d'activité périodique. Le contrôle de gestion en tant qu'outil de performance de la PME comporte encore des zones d'ombre. Il s'agit notamment de sa précarité statutaire, de la résistance des services à sa pratique ainsi que du problème de synchronisation entre coûts et objectifs. Sous cet angle, il sied de relever que les limites du contrôle de gestion peuvent être imputables aussi bien au contenu qu'à l'aménagement de sa pratique. Ce qui devrait amener à envisager des recommandations allant dans le sens des insuffisances relevées. Les outils de contrôle de gestion peuvent être améliorés efficacement en vue d'accroître la performance

des PME camerounaises. Tel est le bien fondé des recommandations formulées. Il en ressort que le gouvernement prend un certain nombre de mesures dans cette optique de par le rôle régulateur qu'il a octroyé au contrôle de gestion lors de l'exécution du budget et l'aménagement de la qualité des éléments constitutifs du budget. Néanmoins, ces initiatives pourraient être renforcées par la consolidation du statut opérationnel du contrôleur de gestion et l'amélioration de la qualité d'outils de performance.

Conclusion deuxième partie

Cette partie porte essentiellement sur la méthodologie de l'étude et la présentation des résultats suivant la méthode constructiviste. A cet effet, nous avons, tout d'abord, procédé une analyse thématique des verbatim portant sur les deux outils de contrôle susmentionnés. A travers un guide d'entretien, nous avons obtenu de la part des acteurs, les réponses relatives à l'application des outils de contrôle. Leurs réponses ont permis d'évaluer l'efficacité du dispositif des outils de contrôle dans l'amélioration de la performance des PME/PMI camerounaises. Bien que la relation théorique entre la performance et les outils de contrôle de gestion coule encore des salives, il n'en demeure pas moins vrai que les PME doivent fournir d'effort sur le management en général et le renforcement de la capacité des organes de contrôle en particulier. La contribution des outils de gestion dans la performance des PME/PMI est d'une efficacité contestable du fait d'obstacles. Ainsi, la collaboration qui devrait raisonnablement en découler n'est pas toujours harmonieux car certains services rechignent à transmettre toutes les informations en vue d'utiliser les outils de gestion et considèrent le contrôleur de gestion comme un gendarme, voire un fouineur. D'où la préconisation de l'amélioration du statut du contrôleur de gestion. A ce titre, des indicateurs mal formulés ou insuffisamment documentés peuvent atténuer la qualité du contrôle et des objectifs difficilement mesurables compliquent la mesure des résultats. D'où la nécessité d'améliorer la qualité d'outils de performance.

CONCLUSION GENERALE

Notre recherche avait pour objectif principal de comprendre comment les dispositifs des outils de contrôle de gestion ont un apport perfectible dans l'amélioration de la performance de la PME camerounaise. Dans ce domaine, le phénomène de contrôle de gestion était considéré chez plusieurs auteurs (Myers M, 2006 et Ebondon E., 2007) comme étant un mécanisme essentiel pour diminuer les risques liés au processus de gestion et contribuer à crée de la valeur. Toutefois, il n'existe que très peu d'études sur la contribution des outils de contrôle de gestion sur l'amélioration de la performance des PME. Ainsi peut-on établir l'existence d'une corrélation entre ces deux éléments tant au plan théorique que pratique. Dans ce sens, le contrôle de gestion concourt au pilotage opérationnel des programmes de même qu'à la restitution des résultats fixés. Sa présence constante garantit un suivi permanent, limite les fraudes et les erreurs et permet d'anticiper les écarts. D'où le constat du rôle préventif du contrôle de gestion. Ses vocations incitative et dissuasive ont également été relevées car la qualité des résultats constatés à l'issue des outils de gestion peut fonder l'octroi des récompenses ou l'application des sanctions à l'encontre des gestionnaires. Le but étant de limiter les risques et de maximiser les probabilités d'obtention des résultats escomptés.

Néanmoins, force a été donnée de constater que le contrôle de gestion dans les PME ne s'opère pas sans obstacles. Ces derniers sont à la fois théoriques et pratiques. Il s'agit en l'occurrence de l'évocation aérienne des outils de gestion dans le régime financier, de l'omission du contrôleur de gestion à côté du contrôleur financier, du comptable et du responsable du programme entre autres, ainsi que de son rattachement implicite à la direction de l'entreprise. Par ailleurs, les limites tenant aux indicateurs et aux objectifs difficilement quantifiables et mesurables ont été relevées. C'est sur la base de ces insuffisances et bien d'autres qu'ont pu être proposées des recommandations. Il a d'entrée de jeu été reconnu que l'Etat travaille sans cesse au perfectionnement des outils de gestion en vue d'une amélioration de la performance des PME camerounaises. Néanmoins, des mesures complémentaires ont été préconisées à l'instar de l'ajustement conjoncturel des programmes, la clarification du rôle du contrôleur de gestion à travers des circulaires et l'octroi des lettres de mission entre autres.

Cependant, la revue de littérature effectuée dans le domaine de contrôle de gestion démontre une grande richesse en ce qui concerne l'importance de contrôle comme un instrument de

prévention et de détection des irrégularités des procédures dans la gestion, mais des déficiences pour ce qui est de rôle de contrôle à travers le tableau de bord et le rapport d'activité périodique pour renforcer la confiance des mandataires. Dans un contexte d'émergence de la performance qui est celui de la PME/PMI, de la rationalisation des coûts et de la recherche de ressources externes, le processus de contrôle de gestion et la performance semblent donc a priori être amenés à jouer un rôle déterminant. Cependant, la PME/PMI camerounaise a longtemps privilégié une logique de moyens en matière de contrôle, fonctionnant principalement sous la volonté du propriétaire-dirigeant. Inculquer une culture de gestion dans ce type d'organisme ne se décrète pas. Il s'agit plutôt d'un processus à mi-chemin entre la formalisation et l'accompagnement dans lequel ses contrôleurs occupent une position ambiguë. Les spécificités de la PME/PMI camerounaises en majorité familiale, en tant que structure fortement professionnalisée, ont par ailleurs une influence notable sur la construction sociale des contrôleurs. La fonction se heurte en effet à des résistances plus ou moins marquées de la part des différentes catégories de professionnels dont la vision étreinte d'un managérialisme envahissant, procédural et machiavélique limite clairement la structuration de la fonction.

De plus, au fur et à mesure que les PME se développent, le contrôle de gestion devient, pour elles, un facteur clé de succès. D'ailleurs, on ne doit pas considérer que la fonction de contrôle de gestion dans une PME n'existe pas. Dans ce contexte particulier, elle est souvent associée à d'autres fonctions. D'ailleurs, il y a des PME qui font le contrôle de gestion sans le savoir: le pilotage n'est pas dû toujours à des décisions intuitives. Dans cette perspective, nous avons recensé deux outils de contrôle de gestion adaptés aux PME qui permettent d'assurer la maîtrise de la gestion interne (tableaux de bord et le rapport d'activité périodique). Par ailleurs, il convient de souligner que l'engagement des PME dans le développement durable consiste à conjuguer performance économique et performance sociale. Ainsi, le contrôle de gestion tel qu'il a été conçu depuis une vingtaine d'années est centré le plus souvent sur la maîtrise de la performance économique. Dès lors, les entreprises, y compris les PME doivent mesurer leur performance globale en incluant en plus de la dimension économique les dimensions sociale et environnementale.

De ce fait, la question de rôle et de l'efficacité du dispositif de la fonction reste très critiquée au regard du dysfonctionnement du système de gestion dans les PME camerounaises. Ceci justifie le choix de notre sujet qui porte sur contribution des outils de contrôle de gestion à la performance des PME en contexte camerounais. Ainsi, la question principale *Comment les dispositifs des outils de contrôle de gestion ont-ils un apport perfectible dans l'amélioration de la performance de la PME camerounaise?* Autrement dit quelle est l'incidence de la maîtrise du

tableau de bord et le rapport d'activité périodique sur l'amélioration de la performance des PME camerounaises.

Pour ce faire, nous avons opté pour une posture constructiviste orientée vers une approche qualitative à partir d'une étude de cas. Par la suite, nous avons réalisé des entretiens semi-directifs à l'aide d'un guide d'entretien auprès des responsables de trois (03) PME/PMI (*SAND HILLS*, *APP SARL* et *FIDACO*). Nous avons ainsi procédé à une analyse simple de contenus. Cette analyse nous a permis constater que les outils de contrôle de gestion comme le tableau de bord et le rapport d'activité périodique contribuent à l'efficacité de ces PME/PMI et fournir aux opérationnels des informations nécessaires à la gestion des ressources humaines de ces entités, au niveau opérationnel mais également pour le pilotage et la stratégie, ce qui permet d'améliorer sa performance. En ce qui concerne les dispositifs et le fonctionnement du tableau de bord, l'analyse montre un dysfonctionnement du processus et des dispositifs organisationnels ; ce implique une faible amélioration de la performance de *SAND HILLS*. Les relations de confiance entre contrôleur et la valorisation du travail du personnel doivent être au centre des préoccupations de la hiérarchie. Ceux-ci permettront à la fois de gérer un vaste panel de parties prenantes et demandes croissantes pour plus de transparence et de devoir rendre compte des actions conduites. Cette situation a accru la demande de missions de contrôle de gestion alors même que la proportion des contrôleurs internes qui déclarent ne pas disposer de ressources suffisantes est deux fois plus importante dans les PME.

A partir des résultats obtenus à travers cette étude, nous présentons les recommandations suivantes :

- La consolidation du statut opérationnel du contrôleur de gestion ;
- La mise en place d'une communauté des contrôleurs de gestion ;
- Tester l'efficacité du processus et évaluer les résultats ;
- Le détachement du corps de contrôleur de gestion;
- La multiplication des séminaires de formation et de mise à niveau ;
- Mise en place d'un système de contrôle efficace ;

Toutefois, cette étude ne prétend pas examiner tous outils de contrôle de gestion au sein des PME. De ce fait, le présent travail est une ébauche de recherche en contrôle de gestion dans les PME camerounaises. Une recherche empirique pour étudier les pratiques des PME au Cameroun en matière de gestion de façon générale et particulièrement en contrôle de gestion reste salutaire. Ainsi, une autre étude peut porter sur la recherche d'un cadre conceptuel de contrôle stratégique et des outils de la comptabilité dans l'amélioration de de performance de la PME au Cameroun.

Bibliographie

ANDRES, P ET VALLELADO, E. (2012). « Corporate governance in banking: The role of the board of directors ». *Journal of Banking and Finance*, vol. 32, pp. 2570-2580.

ARMELLE G ET MARIANELLE F. (2005), « pour une meilleure participation des managers au contrôle de gestion » *comptabilité-audit 11(1)*, pages 121-140.

BARILARI ANDRÉ (2003), « *Les contrôles financiers comptables, administratifs et juridictionnels des finances publiques* », L.G.D.J., Paris, 2003, p.

BEAUD M. (2006), « l'art de la thèse », Nouvelle édition La Découverte, Paris, 2006, 202p.

BERGEL J-L. (1989), « *Méthode du droit et théorie générale du droit* », 2^e édition, Dalloz, Paris, 1989, 343p.

BERGEL J-L. (2012), « *Théorie générale du droit* », Dalloz, 5^e éd., Paris, 2012

BERNADI R.A. (1994), « Fraud detection: the effect of client integrity and competence and auditor cognitive style», *Auditing*, 13 pp. 68-84.

BLOCH M. (1993), *Apologie de l'histoire et le métier d'historien*, Armand Colin, Paris, 1993.

BLOCK, P. (2011). « Flawless consulting: A guide to getting your expertise used. John Wiley & Sons ». *économica pp 456-467*

BOUQUIN H., (2010). « *Audit Opérationnel: Entrepreneuriat, Gouvernance et Performance* », 3^{ed}, *Economica, Paris, p.12.*

BOURGOIN, A. (2015). «*Les équilibristes. Une ethnographie du conseil en management. Presses des Mines*».

CAPPELLETI L (2011), *Audit, contrôle et performance*, Scérén-CNDP, coll. « Economie et Management », 2011, 159p.

CHAMBERS, R. (2014). « New guidance an internal audit-an analysis and appraisal of recent developments, managerial», *auditing journal*, 29 (2), 196-218. Doi : 10.111 08/MAJ-08-2013-0925.

CORNU (2016), *Vocabulaire juridique*, PUF, 11^e édition mise à jour, Paris, 2016, 1101p.

- DAMAREY (2018)**, *Droit public financier, finances publiques, droit budgétaire, comptabilité publique et contentieux financier*, Dalloz, 1193p.
- DJOUNGOUÉ, G. (2007)**. « Fiabilité de l'information comptable et gouvernance d'entreprise : une analyse de l'audit légal dans les entreprises Camerounaises. Communication au Colloque international, sur la gouvernance : quelles pratiques pour promouvoir le développement économique de l'Afrique ». *Lille. France* PP 345
- DROGALAS, G., PANTELIDIS, P., VOUROUTZIDOU, R., & KESSI, E. (2011)**. « Assersment of corporate governance via internal audit Greece»: *Technological Educational Institute of Serres*.
- ERNOUL R, (2010)**, « Le grand livre de la qualité: Management par la qualité dans l'industrie une affaire de méthodes », *AFNOR*, Paris.
- EVRAERT S ET MEVELLEC P, (1991)**. « Les systèmes de cout par activités : réconcilier le calcul du cout des produits et contrôle de gestion, revue française de gestion », janvier, février 1991, n° 82p. 91/102.
- EYEBE AYISSI (2013)**, *La protection de la fortune publique au Cameroun*, Préface de Magloire Ondo, EDLK, 2013, 529p.
- HAUTAIN S. (2015)**, « La contribution de L'audit interne à la Performance des Organisations : Défis D'aujourd'hui, Enjeux De Demain », *8ème Conférence Internationale de l'Union Francophone de l'Audit Interne, Revue de L'audit interne, N° 2, p.57*»-4^e trimestre 2015. P19,
- HOOS, F., KOCHETOVA-KOZLOSKI, N., & D'AECY, A. C. (2015)**. « The importance of the chief Audit Executive's counication»: *Experimental Evidence on Internal Auditors' Judgments in a two*
- IFACI (2012)**. Cadre de référence internationale des pratiques professionnelle (CRIPP Normes p12) publication octobre 2008 et révision octobre.
- IIA PROFESSIONAL GUIDANCE. (2002)**. Recommendation for improving corporate governance. *Internal Auditor*, 59(3), 68.
- INTRODUCTION IN OCDE. (1996)**, « Le contrôle de gestion dans les administrations publiques modernes : Etudes comparatives des pratiques », *Documents Sigma*, N°4, éd. OCDE, Paris, 1996,197p.
- JENSEN M. (1993)**, « The Model International Revolution Exist and The Failure of Internal Control Systems », *Journal Of Finance*, Vol 48, n°: 3, p.331-880.

- JENSEN M ET MECKLING W., (1976).** « Theory of the firm: managerial behavior, agency cost, and ownership structure », *Journal of Financial Economic*, p.305-360.
- KAPLAN R.S. ET NORTON D.P. (1997)** “the balanced scorecard Harvard business school press, le tableau de bord prospectif” Paris, les éditions d’organisations.
- Le livre blanc DFCG/CGI** « intitulé *La gestion des risques et le contrôle interne dans les collectivités locales, approche par les risques* ».
- LENZ. R. ET SARENS, G. (2012).** « Reflections on the internal auditing profession: what might have gone wrong? ». *Managerial Auditing journal*, 27(6), 532-549.
- LORINO P. (1991),** « Le Contrôle de Gestion Stratégique la gestion par les activités » Editions Dunod. PP. 78-84
- LORINO P. (1997),** « methode et pratique de la performance » (1997), *édition d’organisations, paris*, P.179.
- Manuel d’exécution et de pilotage du budget programme rédigé par le programme d’appui à l’élaboration du processus d’exécution et suivi-évaluation du budget-programme au Cameroun, novembre 2012.
- Manuel de pilotage et d’exécution du budget programme, janvier 2013, 146p.
- MEVELLEC ET BRECHET (1999).** « Le calcul des couts dans les organisations », paris, la découverte 125 p.
- MEYSSONNIER F ET RASOLOFO (2008).** Le contrôle de gestion entre responsabilité globale et performance économique : le cas d’une entreprise pour l’habitat. *Comptabilité – contrôle – audit* : 14(2) : 107-124.
- MIKOL A., 2000,** « forme d’audit : L’audit interne », *encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, Paris.2eme*
- MUZELLEC R. (2009),** *Finances publiques : Etat-Collectivités locales-Union européenne*, Dalloz, Sirey, 15^e éd., Paris, 2009, 697p.
- PIGÉ B (2010),** « *Gouvernance, contrôle et audit des organisations* », édition. Economica, 2008, 255p.
- PWC (2009).** «Business upheaval: Internal audit weights its role amid the recession and evolving enterprise risks, state of the audit profession study», *London: OricewaterhouseCoopers.*

- QUAH, M. (2014)** «Is internal audit losing value? » *En ligne sur le site the Business times, 4ed economica* pp45-54
- RENARD J. (2010)** « Théorie et pratique de L'audit interne », *7ème édition, Eyrolles, Paris.* p.75.
- SARENS G (2014)**, « the mis fit between the profile of auditors and internal Audit Activities ». *Accounting and business research* 44.1: page 41- 62 print.
- SARENS. G ET BEELDE, (2006)**. Internal audiors perception about their role in risk Management. *Managerial Auditibng Journal*, Vol.21 lss 1 pp. 63-80.
- SCHNEIDER, (1985)**, « the Reliance of External Auditors on the Internal Audit Functions». *Journal of Accounting Research*, 23 (1985), pp. 911-919.
- SIMONS R. (1994)**. “How new managers use control systems as levers for strategic renewal. Strategic orientations and top management attention to control systems”. *Strategic management journal* 15(3): 69-189.
- STEPHAN O. (2013)**, « *L'essentiel du contrôle de gestion* », Eyrolles, 2013, 197p.
- VERDIER F (2000)**, *Comptabilité aux Etats-Unis, Encyclopédie de Comptabilité et Contrôle de gestion*, éd. Paris, 2000. P142,
- VESSIÉ B, (2014)**. « Cours de contrôle interne et de gestion des risques),
- WASERMAN (2016)**, *Les finances publiques*, La documentation française, Coll. Découverte de la vie publique, 8^e éd., Paris, 2016, 222p.
- YIN, R.K. (1994)**. « Case Study Research: Design and Methods (Applied Social Research Methods) », (*2nd ed.*) *Newbury Park, CA: Sage Publications.*

Annexes

Annexe 1 : Guide d'entretien

Madame, Monsieur,

Dans le cadre des travaux de recherche sanctionnant la fin de formation en vue de l'obtention du Diplôme d'Enseignement Technique du deuxième grade (DIPET II), nous menons une réflexion la contribution des outils de gestion dans la performance de la PME camerounaise. Nous sollicitons quelques minutes de votre temps pour compléter certaines informations nécessaire pour la réalisation de notre travail.

Il est important de vous assurer que les informations recueillies ne seront utilisées qu'à des fins statistiques et académiques et resterons confidentielles.

Tout en vous remerciant d'avance pour votre aimable collaboration, prière vous est faite par conséquent de nous accorder u peu de votre temps pour une discussion sur les thèmes suivants:

THEME 1 : Présentation de la structure

THEME 2 : Tableau de bord et rapport d'activité périodique

THEME 3 : l'organisation et dispositifs des outils du contrôle de gestion

THEME 4 : le fonctionnement.

Annexe 2 : la déclaration statistique et fiscale de l'entité SAND HILLS SARL

1

DECLARATION STATISTIQUE ET FISCALE
(SYSTEME NORMAL)

Exercice : Du 17/04/2018
Au 31/12/2018

Désignation de l'entreprise : (Nom et prénom ou Raison sociale)	SOCIETE SAND-HILLS SARL
Sigle, Raison sociale abrégée ou enseigne :	SAND-HILLS SARL
B.P. :	OBALA
Téléphone :	696 03 48 00 Fax : 0
Adresse :	NKOLMELEN
N° Contribuable :	M041812699481S
N° d'Immatriculation SCIFE :	

REGISME FISCAL ET JURIDIQUE (Voir définition des rubriques au verso)	
Forme juridique :	SARL
Régime spécial :	ENTREPRISE PRIVEE
Régime Fiscal :	Soumise au minimum de perception de 5,5% (RSI)
Agréments obtenus :	
<u>Entreprises individuelles :</u>	
Nature des bénéfices :	BENEFICES INDUSTRIELS COMMERCIAUX
Nationalité du chef d'entreprise :	CAMEROUNAISE

ACTIVITE DE L'ENTREPRISE	
Activité principale existant en fin et en début d'exercice	EXPLOITATION CARRIERE DE SABLE
Activités secondaires existant en début et en fin d'exercice	
Activités nouvelles apparues en cours de l'exercice	
Activités abandonnées au cours de l'exercice	
Si l'entreprise a cessé son activité au cours de l'exercice, motif de cessation	
	Pourcentage par rapport aux activités 100%

Déclaration Statistique et Fiscale établie par :	LE SERVICE COMPTABLE
--	-----------------------------

Annexe3 : Evolution des effectifs de la société

2

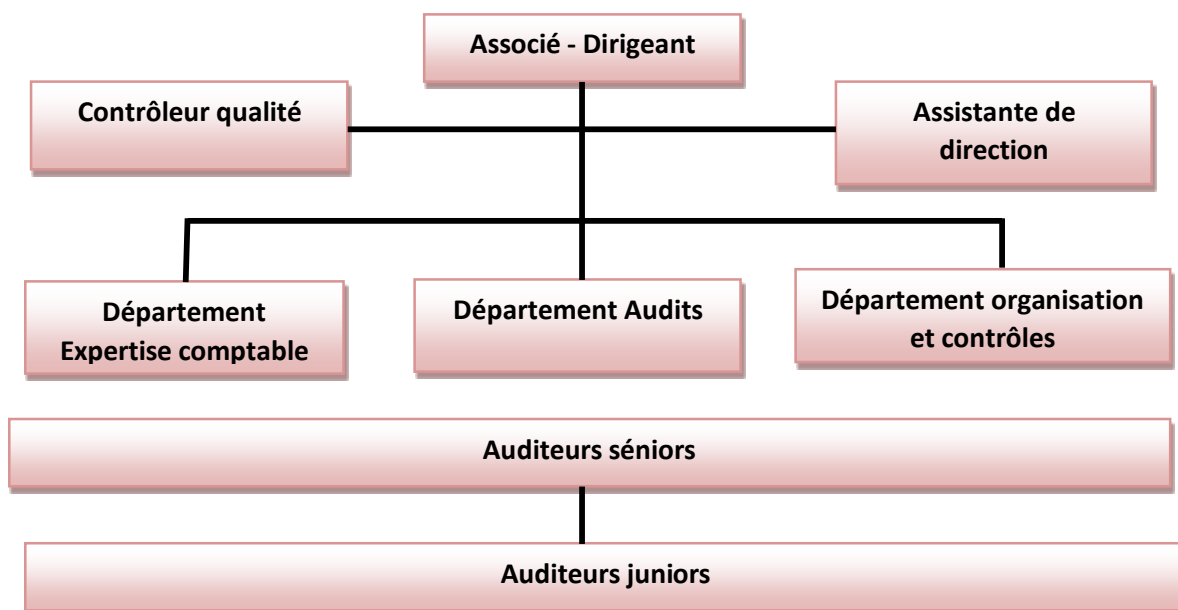
Désignation de l'entreprise **SOCIETE SAND-HILLS SARL**
 Adresse **OBALA**
 Numéro d'identification **MO41812699481S** Exercice clos le **31/12/2018** Durée (en mois) **9**

EVOLUTION DES EFFECTIFS AU COURS DE L'EXERCICE							
Qualifications		Camerounais	Autres ressortissants CEMAC	Autres pays OHADA	Hors pays OHADA	Total	
PERSONNEL PERMANENT	Cadres supérieurs	Début d'exercice	0			0	
		Embauches				0	
		Départs				0	
		Fin d'exercice	0			0	
	Techniciens supérieurs et cadres moyens	Début d'exercice	0			0	
		Embauches	0			0	
		Départs				0	
		Fin d'exercice	0			0	
	Techniciens, agents de maîtrise et ouvriers qualifiés	Début d'exercice	0			0	
		Embauches	0			0	
		Départs				0	
		Fin d'exercice	0			0	
	Employés, manoeuvres, ouvriers et apprentis	Début d'exercice	5			5	
		Embauches	0			0	
		Départs	1			1	
		Fin d'exercice	4			4	
	Total	Début d'exercice	5	0	0	0	5
		Embauches	0	0	0	0	0
		Départs	1	0	0	0	1
		Fin d'exercice	4	0	0	0	4
Personnel saisonnier employé pendant l'exercice (en nombre de journées de travail)							

SOCIETE DE DROIT CAMEROUNAIS (Siège social au Cameroun)			
Montant du capital social à la fin de l'exercice	218 000 000		
Répartition du capital social (en pourcentage)	Participation camerounaise	Participation étrangère	
			100%
Noms des principaux actionnaires (ou associés) et part détenue par chacun d'eux	SAND-HILLS SARL		

Entreprises Filiales ou succursales d'entreprises ayant leur siège social à l'étranger	
Nom de la société-mère :	
Adresse à l'étranger :	

Annexe 4: Organigramme du cabinet FIDACO



Annexe 5 : fiche synthétique du cabinet

Eléments	Description
<i>Gérant</i>	HASSANOU IBRAHIMA , Expert-comptable diplômé, agréé CEMAC EC135, Membre de l'ONECCA ECP 68, <i>Associé - Dirigeant</i>
<i>Dénomination sociale</i>	FIDUCIAIRE AUDIT CONSEIL FIDACO – CAMEROUN
<i>Localisation</i>	Yaoundé, Avenue Germaine (Essos), 2 ^{ème} étage immeuble Crédit du Sahel
<i>Adresse</i>	B.P. 4971 Yaoundé, Tél : (237) 242 01 86 23 e-mail : fidaco.cam@gmail.com
<i>Statut juridique</i>	SARL
REGISTRE DE COMMERCE	RC/YAO/2006/B/1847
<i>N.I.U</i>	MAA4 RNR9 08XR 00
<i>CAPITAL</i>	8 000 000 F CFA
<i>Agrément</i>	ONECCA N° SEC 015
<i>Type</i>	Profession libérale
<i>Activité</i>	Expertise comptable, Commissariat aux comptes et Audits
<i>Clientèle cible</i>	Entreprises publiques et privées, organismes internationaux, administrations, programmes et projets, associations, ONGs.
<i>Personnel</i>	25 salariés dont : <ul style="list-style-type: none"> - <i>Trois (3) experts comptables</i> - <i>Un (1) expert financier</i> - <i>Cinq (5) auditeurs seniors</i> - <i>Seize (16) auditeurs juniors</i>
<i>Représentations</i>	FIDACO Douala : Nouvelle route BONADIBONG 1^{er} étage Immeuble face Ecole Primaire CHRISLAND B.I. 115 B.P. 1216 Tél : (237) 243 11 93 73 FIDACO NGAOUNDERE : CARREFOUR MAIRE N'DOUMBE B.P. 100 Tél : (237) 696 38 24 13 FIDACO GAROUA : AVENUE DES BANQUES-DERRIERE BICEC B.P. 871 Tél. : (237) 677 67 04 17 FIDACO YAOUNDE Bureau TSINGA : RUE DU LYCEE-FACE CRI CENTRE II B.P. 12834 Tél : (237) 222 20 49 60

Table des matières

Sommaire	i
Avertissement.....	ii
Dédicace	iii
Remerciements.....	iv
Liste des acronymes et abréviations	v
Liste des tableaux.....	vi
Résumé.....	viii
Abstract.....	ix
INTRODUCTION GÉNÉRALE.....	1
PREMIERE PARTIE : ANALYSE CONCEPTUELLE DE L'IMPLEMENTATION DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE LA PME.....	10
CHAPITRE 1 : ANALYSE CONCEPTUELLE DU CONTROLE DE GESTION DANS LES PME ...	11
Section 1 : Les outils de contrôle de gestion	12
1.1 Définitions et objectifs du contrôle de gestion	12
1.1.1 Définition du Contrôle de gestion.....	12
1.1.2 Les objectifs poursuivis à travers le contrôle de gestion	13
1.2 Le tableau de bords comme outils d'analyse des données.....	14
1.3 Le rapport d'activité périodique comme outils de synthèse.....	16
1.4 Les outils comptables et statistiques	16
1.4.1 La comptabilité générale	16
1.4.2 La comptabilité analytique.....	17
1.4.3 Les outils statistiques.....	17
1.4.5 La comptabilité analytique et les techniques de calcul de coûts.....	18
Section 2 : La notion de Performance d'entreprise	19
2.1. Performance organisationnelle	20
2.1.1. La performance du point de vue de l'efficacité	20
2.1.3. La performance du point de vue du maintien de la pertinence.....	21
2.1.4. La performance du point de vue de la viabilité financière	21
2.2 Performance globale	22
2.3. Performance sociétale de l'Entreprise	22
2.4 Présentation des théories liées au contrôle de gestion	23
2.4.1 La théories de l'agence	23
2.4.2 La théorie de l' apprentissage	24

CHAPITRE 2 : DU DEPLOIEMENT DU DISPOSITIF DES OUTILS DE CONTROLE DE GESTION A LA PERFORMANCE DES PME : UNE REVUE DE LA LITTERATURE	26
Section 1: Le tableau de bord comme outil de pilotage de la performance des entreprises	26
1.1 Notion de Tableau de Bord Prospectif	26
1.1.1 Source du Tableau de bord prospectif	27
1.1.2 Contexte du tableau de bord prospectif	28
1.2 Tableau de bord et performance des PME: un lien théorique controversé selon la littérature	29
1.2.1. Lien positif entre l'utilisation du tableau de bord et la performance organisationnelle	29
1.2.2. Lien négatif entre l'utilisation du tableau de bord et la performance organisationnelle	30
Section 2: Le rapport d'activités périodiques comme outil de pilotage au sein des PME	32
2.1 Rapport d'activité dans l'amélioration de performance	32
2.1.1 La prévention des écarts entre les objectifs atteints et ceux escomptés	33
2.2 La question de l'appréhension de la PME	35
2.2.1 La PME : Un essai de clarification	36
2.2.2 Définition de la PME	36
2.2.3 Place de la PME dans l'économie	37
2.2.4 Caractéristiques de la PME	37
2.2.4.1. La PME en Afrique	38
2.2.4.2 La PME au Cameroun	38
DEUXIEME PARTIE : LA SPECIFICITE DE LA MISE EN BRANLE DU DISPOSITIF DES OUTILS DU CONTRÔLE DE GESTION A LA PERFORMANCE AU SEIN DE LA PME	40
CHAPITRE 3 : CHOIX METHODOLOGIQUE DE LA RECHERCHE	41
1.1 Présentation des cas étudiés	42
1.1.1 Les critères de choix de ces cas	42
1.1.2 Les critères de choix de ces cas	42
1.2. Difficultés rencontrées	46
Section 2: Justification méthodologique de conduite d'une mission de contrôle au sein des PME	47
2.1 Eclaircissement contextuel du choix méthodologique	47
2.1.1 La posture épistémologique de la recherche	47
2.1.2 Les paradigmes épistémologiques	48
2.1.3 Paradigme positiviste	48
2.1.4. Le paradigme interprétativisme	49
2.2 Le paradigme constructiviste	49
2.2.1 Le positionnement épistémologique adopté : l'interprétativisme	50
2.2.2 Le processus de collecte des données	50
2.3 Le type d'entretien utilisé	51
2.3.1 Le déroulement des entretiens	51
2.4 Présentation et justification de l'approche constructiviste	51
2.4.1 Les limites de l'approche constructiviste	52

2.4.2 Les propositions de recherche	52
2.4.3 Déroulement de la recherche	53
2.4.4. Objectif de la recherche	53
2.5.1 Limites de la méthode de l'étude de cas	54
2.5.2 La technique de collecte des données : les entretiens	54
2.5.3 Choix du type d'entretien : les entretiens semi-directifs	55
CHAPITRE 4 : LA MISE EN ÉVIDENCE DES OUTILS DU CONTRÔLE DE GESTION À L'AMÉLIORATION DE PERFORMANCE DES PME CAMEROUNAISES	56
Section 1 : Présentation et discussion des résultats de la recherche	57
1.1 Présentation des résultats sur la mise en œuvre de tableau de bord	57
1.2.1 Conception et mise en place du tableau de bord au sein du <i>APP Sarl</i>	57
1.2.2 Le tableau de bord : Un outil compartimenté et déterminé pour assurer la bonne gouvernance	58
1.2 Présentation des résultats sur le rapport d'activité périodique	60
1.2.2 Le renforcement de la prévention dans le cadre du rapport d'activité	61
Section 2 : Analyse des résultats et recommandation de la recherche	62
2.1 Situation rencontrée au sein de <i>SAND HILLS et APP SARL et FIDACO</i>	62
2.1.1 Une amélioration de tableau de bord dans le cadre de la performance	62
2.1.2 La réticence face aux exigences du contrôle de gestion	62
2.1.3 L'assimilation du contrôleur de gestion à un gendarme	64
2.1.4 La qualité questionnable de certains outils du contrôle de gestion : lisibilité et exhaustivité	64
2.3 Les conséquences	65
2.4 Les recommandations	65
2.4.1 La consolidation du statut opérationnel du contrôleur de gestion	65
2.4.2 La mise en place d'une communauté des contrôleurs de gestion	66
2.4.2.1 L'ajustement des objectifs	66
2.4.2.2 Mise en place d'un système de contrôle efficace	66
2.4.2.3 Tester l'efficacité du processus et évaluer les résultats	66
2.4.3 Élargir le bassin de talents	67
CONCLUSION GENERALE	68
Bibliographie	68
Annexes	68
Table des matières	68