

## **Les déterminants des systèmes de contrôle de gestion dans les entreprises : l'expérience des PME camerounaises**

### **Determinants of control management systems in companies: the experience of cameroonian Smes.**

**TACHOUOLA Vincent**

Docteur en Sciences de Gestion

Enseignant – Chercheur – Consultant

Groupe de Recherche en Intelligence Artificielle et Sciences de Gestion (GRIAGES)

Faculté de Sciences Sociales et de Gestion

Université Catholique d'Afrique Centrale- Yaoundé (Cameroun)

E.mail: pharas20@yahoo.fr

**Date de soumission** : 29/08/2019

**Date d'acceptation** : 21/10/2019

**Pour citer cet article** :

TACHOUOLA V. (2019) « Les déterminants des systèmes de contrôle de gestion dans les entreprises : l'expérience des PME camerounaises » Revue Internationale des Sciences de Gestion « Numéro 5 : Octobre 2019 / Volume 2 : numéro 4 » p : 804 - 832

**Digital Object Identifier** : <https://doi.org/10.5281/zenodo.3659258>

## Résumé

Le contrôle de gestion est un processus permettant de piloter l'entreprise. Ce pilotage nécessite la prise en compte de certains facteurs de contingence à savoir l'activité, la taille, l'histoire, le profil du dirigeant, la structure de propriété et le profil du contrôleur de gestion. Si certains outils de calculs de coût se généralisent comme la méthode ABC se généralisent, on peut s'interroger sur la situation particulière des PME camerounaises. L'objectif de la présente recherche est d'identifier les déterminants d'un système de contrôle de gestion. A partir d'une enquête faite auprès de 138 PME camerounaises, il ressort que les déterminants des systèmes de contrôle de gestion n'ont pas la même portée. La taille, le secteur d'activité et la forme juridique semblent constituer le socle de tout processus de contrôle. Le climat social ainsi que la gestion des ressources humaines sont les facteurs qui dépendent non seulement de la vision du dirigeant, mais aussi de sa capacité à mobiliser l'ensemble des ressources mises à sa disposition.

**Mots clés :** contrôle de gestion ; PME ; entreprise ; facteurs de contingence ; déterminants.

## Summary

Control management is a process of managing the business. This management requires taking into account certain contingency factors, namely activity, size, history, manager profile, ownership structure and the profile of the control manager. If some tools of cost calculations are generalized like the ABC method is generalized, one can wonder about the particular situation of the Cameroonian SMEs. The objective of this research is to identify the determinants of a control management system. From a survey of 138 Cameroonian SMEs, it appears that the determinants of control management systems do not have the same scope. The size, industry and legal form appears to be the foundation of any control process. The social climate and the management of human resources are the factors that depend not only on the leader's vision, but also on his ability to mobilize the resources at his disposal.

**Key words:** control management, SMEs, company, contingency factors, determinants.

## Introduction

Si les recherches sont avancées sur les mécanismes de gestion des PME dans les pays industrialisés (Marchesnay, 1997, 2003), la question sur les méthodes de contrôle de gestion de cette catégorie d'entreprises reste encore en vigueur en Afrique et particulièrement au Cameroun. Cette catégorie d'entreprises a besoin des outils de gestion pour prospérer au même titre que les grandes entreprises mettant en évidence ce que Hirigoyen (1984, p. 3) appelle la « *théorie du vivier* »<sup>1</sup>. D'après le père fondateur du contrôle de gestion Robert Anthony, le contrôle de gestion (*management control*) peut être défini comme « *le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation* » (Anthony, 1965, p. 17). Les systèmes de contrôle sont les différents modes de régulation ou de structuration des entreprises (Chiappelo, 1996), Il est important de s'interroger sur la situation actuelle du contrôle de gestion dans les PME camerounaises à l'aube de la généralisation de certains outils comme l'ABC, le *benchmarking* ou encore le coût stratégique (Evrart et Mevellec, 1991). Quant on sait que les PME camerounaises sont pour la plupart familiales (Sangué Fotso, 2018), force est de constater que ces unités de production des biens ou services sont mal organisées. Le statut familial dominant de la PME a incontestablement un effet sur la structuration de son système de contrôle de gestion. Pour contrôler leurs PME, certains dirigeants s'appuient sur leur vision, leur charisme, leur intuition, leur culture.

Le système de contrôle de gestion de l'entreprise s'appuie essentiellement sur son système organisationnel. Selon Bescos et al. (1995), le contrôle de gestion constitue un outil permettant de s'assurer de la qualité des décisions prises au sein d'une organisation. Plusieurs facteurs peuvent exercer une influence sur les modes de contrôle de gestion. Ces facteurs sont diversifiés et variés. Ils conditionnent la réussite ou l'échec des politiques et stratégies mises en œuvre. Les nouveaux modes de gouvernement des entreprises dans un contexte de concurrence ont établi des systèmes de contrôle et de pilotage évolués. Ces systèmes ont un effet sur les mécanismes de contrôle de gestion à mettre en place dans une entreprise. Le fonctionnement d'un système de contrôle de gestion est fortement miné par trois dimensions du management ; les finalités, la culture et la structure. Le contrôle de gestion joue un rôle

---

<sup>1</sup> Cette théorie se fonde autour de l'idée selon laquelle les PMI et les grandes entreprises ont un rôle complémentaire dans le développement industriel.

<sup>2</sup> Les études ont montré que les récompenses et sanctions constituent un facteur fondamental amenant l'individu à travailler pour l'organisation.

<sup>3</sup> Cette citation est reprise par Oriot (2001, p. 43).

central dans le déploiement de la stratégie (Anthony, 1988). La plupart des travaux sur les déterminants des systèmes de contrôle s'appuient sur l'expérience des pays occidentaux (Nobre, 2001 ; Bessire, 1995 et 1998). Les travaux sur les déterminants des systèmes de contrôle des PME africaines en général et camerounaises sont rares ou presque inexistantes. Cet article essaye de combler cette déficience en considérant les PME camerounaises comme champ d'analyse au sens de Torres (1997). La question suivante guide nos réflexions : quels sont les déterminants des systèmes de contrôle dans les PME? Certains sont-ils plus efficaces ou plus pertinents que d'autres dans un contexte de non transparence des informations de gestion ?

Pour tenter d'apporter une réponse à notre interrogation, le présent article est structuré en trois parties. Dans un premier temps, une revue de littérature sur les déterminants des systèmes de contrôle de gestion est présentée. En suite, la méthodologie de recherche est exposée. Enfin, les résultats obtenus à la suite des tests d'hypothèses sont examinés et analysés.

## 1. Revue de la littérature et hypothèses de recherche

Plusieurs recherches ont été menées pour analyser les systèmes de contrôle de gestion des entreprises. Pour caractériser les méthodes de contrôle de gestion dans les PME, les auteurs privilégient une ou plusieurs variables en analysant leur influence sur le système de contrôle et sur la performance de l'entreprise (Nobre, 2001). Ces variables encore appelées facteurs de contingence sont nombreuses :

- la taille de la PME, le rôle du chef d'entreprise, les caractéristiques de l'offre et de la demande définissant l'espace discrétionnaire (Nobre, 2001),
- la taille des entreprises, l'activité, l'histoire, le profil des dirigeants, la structure de propriété, le mode de gestion des ressources humaines (Bessire, 1998),
- le profil du contrôleur et l'attitude du contrôlé (implication morale, aliénation) (Chiapello, 1996),
- les caractéristiques des outputs, objectifs ou résultats (Merchant, 1998 ; Ouchi, 1979 ; Hofstede, 1981),
- l'interdépendance des activités et la stratégie (Shank et Govindarajan, 1995),
- l'âge de l'organisation, sa taille, la complexité des tâches, l'instabilité de l'environnement (Mintzberg, 1982).

### **1.1.La prise en compte des facteurs de contingence**

L'analyse des facteurs de contingence pouvant affecter les modes de contrôle de gestion se fonde sur le postulat général selon lequel les facteurs de contingence ont une influence sur la formalisation de l'entreprise et conséquemment sur son système de contrôle de gestion.

#### **1.1.1. La taille et la forme juridique de la PME : deux facteurs à géométrie variable**

Depuis les travaux fondateurs de Mintzberg (1982), plusieurs éléments permettent de mesurer la taille d'une entreprise : le nombre de salariés, le chiffre d'affaires, le volume budgétaire, le montant du capital ou les investissements réalisés. Selon Strategor (2005), lorsque l'entreprise est toute petite, sa structure est aplatie et le dirigeant assure tout seul la coordination des activités. Au fur et à mesure que l'entreprise croît, les fonctions apparaissent et la nécessité de la coordination s'impose rapidement. A ce stade apparaissent les problèmes liés à la formalisation, à la communication et au contrôle.

Le lien entre la taille de l'entreprise et le système de contrôle de gestion a attiré l'attention de quelques auteurs en gestion. Kalika (1984) par exemple souligne dans sa thèse que la structure interne de l'entreprise (notamment la taille) peut influencer sa gestion et modifier son système de contrôle. Tel est également le constat fait par Evraert et Mevellec (1991) ; ces auteurs montrent que les variables taille et technologie jouent un rôle important en matière de structuration de l'entreprise. De son côté, Merigot (1992) note que le changement de la taille affecte l'entreprise dans toutes ses composantes : activité, fonction, relations humaines, organisation. Ce changement amplifie les problèmes de coordination et met en péril l'entreprise lorsqu'il n'est pas contrôlé dans son déroulement. Dans la même perspective, Mintzberg (1982) montre à travers l'exemple de Madame Raku que les mécanismes de coordination (et donc, de contrôle) s'amplifient au fur et à mesure que la taille de l'entreprise augmente. D'ailleurs les défenseurs de la théorie de contingence ne cessent d'affirmer ceci : « Donnez-moi vos objectifs et vos contraintes, décrivez-moi votre environnement et votre technologie, je vous dirai quelle est votre structure optimale ». De toutes les discussions qui précèdent, nous pouvons formuler les deux hypothèses suivantes :

*Hypothèse 1: La taille exprimée en effectifs a une influence sur la formalisation de l'entreprise.*

*Hypothèse 2 : La forme juridique a une influence sur la formalisation de l'entreprise.*

### **1.1.2. Le secteur d'activité**

Dans la littérature du management et notamment en comptabilité de gestion, la notion d'activité est un concept aux contours flous et imprécis. Dans une logique basée sur la consommation des ressources, Evraert (1997, p. 420) propose une définition de "l'activité" qui désigne « *un ensemble de tâches au même profil de consommation de ressources qui correspondent à une phase de la division du travail dans l'entreprise. Elle est une unité de travail de base participant en totalité ou en partie à un processus, à un centre de responsabilité ou à une fonction de l'entreprise* ». A partir de cette définition, le secteur d'activité peut donc être appréhendé comme l'ensemble des entreprises produisant le même bien ou service. L'appartenance à un secteur d'activité peut déjà entrevoir la nature des tâches exécutées. Plusieurs chercheurs ont établi une relation entre le secteur d'activité et le système de contrôle de gestion. 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.

*Hypothèse 3 : Le secteur d'activité (ou l'activité elle-même) influence de façon significative la formalisation.*

### **1.2. Facteurs subjectifs et comportementaux**

Les facteurs subjectifs et comportementaux conditionnent l'efficacité des entreprises. Dans le cadre de la présente travail, nous avons retenu le climat social et le profil du contrôleur de gestion.

#### **1.2.1. Le climat social de l'entreprise : un pré requis pour l'efficacité du système de contrôle**

La place de la ressource humaine au sein de l'entreprise n'est plus à démontrer. Cette importance est croissante lorsqu'il s'agit du contrôle de gestion. Le problème humain du contrôle est dans un premier temps d'éviter les comportements dysfonctionnels (Anthony,

1988) et dans un second d'œuvrer dans le sens d'une convergence vers les mêmes buts (Fiol, 1991). Mais les choses ne sont pas si simples dans la réalité. Comme le montre Bourguignon (2001 a), chaque acteur de l'organisation a ses propres perceptions de la vie de l'entreprise et sur les critères de mesure de la performance. Selon Merchant (1998), le contrôle du personnel (*personnel control*) permet aux employés d'accomplir leur mission selon les directives de l'organisation. Toute fracture dans la ligne hiérarchique de cette situation conduit à des dysfonctionnements, des frustrations, de démotivation et donc de réduction de la performance. Dans son enquête, Bourguignon (2001 b) montre que la perception des critères d'évaluation de la performance est extrêmement variable selon les personnes et que les critères d'évaluation comme les récompenses<sup>2</sup> qui leur sont associés relaient les messages stratégiques de l'organisation. De leur côté, Fiol et Fronda (2001) trouvent un lien très positif entre les relations humaines et la performance à partir d'une étude de cas. Ils montrent par exemple que dans une équipe solidaire, le climat de travail est gratifiant pour l'ensemble de ses membres. Les coûts d'agence sont faibles car les employés motivés font du *self-monitoring* ou auto-contrôle (Merchant, 1998).

*Hypothèse 4 : Les entreprises dans lesquelles règne un climat de convergence de buts (commitment) ont des systèmes de contrôle de gestion plus performants que celles où le personnel est démotivé (involvement) et réfractaire (alienation) au contrôle.*

### **1.2.2. Le profil du contrôleur de gestion**

Dans la pratique des affaires, les contrôleurs de gestion sont souvent primés pour leur succès et pointés du doigt pour leur défaillance. « *Vous êtes mes yeux et mes oreilles* »<sup>3</sup>, confie Noël Goutard au contrôleur de gestion d'une des filiales de Valéo. Ce témoignage atteste de la légitimité gagnée par les contrôleurs de gestion au cours des dernières années dans certaines entreprises. La relation entre le profil du contrôleur de gestion et l'efficacité du système de contrôle a attiré l'attention de nombreux auteurs en Sciences de Gestion. Il est permis de constater aujourd'hui que les contrôleurs de gestion sont entrain de faire une progression du quantitatif (notamment les chiffres comptables) vers le qualitatif. Malgré cette nouvelle approche, certains problèmes liés à leur qualification et à leur positionnement hiérarchique persistent. Oriot (2001) avance que l'âge et la formation initiale peuvent expliquer la marginalisation de certains contrôleurs face aux objectifs de rentabilité exigés par les

---

<sup>2</sup> Les études ont montré que les récompenses et sanctions constituent un facteur fondamental amenant l'individu à travailler pour l'organisation.

<sup>3</sup> Cette citation est reprise par Oriot (2001, p. 43).

actionnaires. De son côté, Bessire (1995) note, aux termes de ses deux enquêtes réalisées en 1988 et 1990, que le niveau requis pour être contrôleur est d'au moins « bac + 4 » en formation supérieure et généralement orientée vers la gestion. Selon Danziger (2000), les problèmes rencontrés par les contrôleurs de gestion sont liés à la confusion entre sa dénomination et sa fonction. Dans certaines entreprises, le contrôleur est considéré comme un simple vérificateur de chiffres ; dans d'autres, il est considéré comme un stratège. Hiérarchiquement, le contrôleur de gestion dépend du responsable d'unités ; fonctionnellement, il dépend du contrôleur central. Cette dépendance est possible s'il existe dans l'entreprise un contrôle central et des contrôleurs d'unités. Aux Etats Unis d'Amérique par exemple, certains groupes placent le contrôleur de gestion et le directeur financier à un même niveau hiérarchique. Le contrôleur étudie la rentabilité et le directeur financier étudie la faisabilité financière des projets. Galesne (1981) dans sa recherche aboutit aux conclusions comparables à celles de Danziger (2000) : certaines sociétés américaines rattachent la fonction de « *controller* » à la direction financière et sa mission consiste à confectionner les budgets, élaborer les états comptables à des fins d'audit et de contrôle. La participation du contrôleur de gestion à la prise de décision est positivement liée à la performance financière et la productivité.

*Hypothèse H5: L'efficacité du système de contrôle dépend du niveau de formation du contrôleur de gestion.*

*Hypothèse H6: L'efficacité du système de contrôle est plus grande lorsque le contrôleur a une longue expérience dans la gestion des affaires.*

### **1.3. Les facteurs analytiques**

Nous avons retenu à ce niveau trois variables pouvant avoir des effets sur l'efficacité des entreprises : la formalisation, la fixation des objectifs visibles et la pratique budgétaire.

#### **1.3.1. L'influence de la formalisation**

La formalisation consiste à rechercher la prééminence de la loi écrite sur la coutume et la jurisprudence (Strategor, 2005). Elle permet aussi à tous les acteurs de connaître les règles du jeu organisationnel. Les mérites de la formalisation sont largement mis en exergue par bon nombre de spécialistes en organisation. Mintzberg (1982) cite les apports de BJOÏK dans lesquels ce dernier soutient que les organisations formalisent le comportement pour en réduire la variabilité et enfin de compte pour prédire certaines situations et les contrôler. L'organisation formalisée permet à chacun de savoir ce qu'il doit faire exactement à travers le manuel de procédures. Dans la plupart des cas, les entreprises qui formalisent leurs activités



sont qualifiées de structures "bureaucratisées" (Crozier, 1963). Selon Kalika (1984), la formalisation précise l'importance et le degré du recours à l'écrit dans les communications internes et dans la définition des rôles dans l'entreprise. Pour y parvenir, ces organisations utilisent l'organigramme<sup>4</sup> pour définir les différentes responsabilités. Par ailleurs, la formalisation réduit les incertitudes et la subjectivité (Guibert, Dupuy, 1997). Selon Bessire (1993, p. 192), l'augmentation de la taille des entreprises, la diversification et l'internationalisation conduisent cependant leurs dirigeants à développer et renforcer les procédures et à accroître ainsi le poids donné au contrôle par les règles. Sauf quelques cas particuliers, les dirigeants de ces entreprises croient peu aux vertus du marché pour assurer un contrôle efficace.

Cependant, malgré les vertus de la formalisation, quelques dysfonctionnements existent et peuvent parfois paralyser certaines organisations. L'étude de deux bureaucraties françaises<sup>5</sup> réalisée par Crozier en 1963 expose les limites de la formalisation. Dans la même perspective, Anthony (1988) constate aussi qu'avec l'usure du temps, certaines règles formelles deviennent obsolètes. Il est donc important de réviser sans cesse les manuels de procédures de l'entreprise pour s'assurer qu'elles sont en adéquation avec l'environnement interne ou externe de l'entreprise.

*Hypothèse 7 : La formalisation a une influence sur l'efficacité du système de contrôle de gestion : plus le système de contrôle est formalisé, plus l'entreprise est efficace.*

### **1.3.2. L'importance des objectifs clairs dans le processus de contrôle**

Dans la littérature, il y a souvent une confusion entre un "but" et un "objectif". Pourtant, ces concepts ont des significations différentes. Les buts sont des préférences qui sous-tendent l'action ; ils sont plus latents et ne deviennent explicites que lorsqu'une crise apparaît. Les objectifs quant à eux sont « *des représentations d'un état futur que les responsables de l'entreprise veulent voir se réaliser* » (Helfer, Kalika et al., 1996, p. 34). En effet, les objectifs sont des sous-ensembles des buts ; ils sont définis comme des critères, des signes qui permettent de juger si l'action qu'on envisage d'entreprendre est conforme aux aspirations

---

<sup>4</sup> Rappelons que l'organigramme caractérise ce qu'il convient d'appeler « *la forme structurelle de l'entreprise* » (Kalika, 1997, p. 2156).

<sup>5</sup> Il s'agit en effet de l'Agence comptable parisienne et le Monopole industriel.

(Orsoni et Helfer, 1994)<sup>6</sup>. Quatre composantes sont nécessaires pour définir un objectif : un attribut, une échelle de mesure, une norme, un horizon temporel (ibid. p. 110)<sup>7</sup>

Les objectifs sont développés dans le processus de contrôle de gestion. Dans la définition du contrôle proposée par Anthony (1988)<sup>8</sup>, le mot "objectif" apparaît avec insistance pour indiquer la cible visée. La fonction de « cohérence temporelle » dont dispose le contrôle de gestion lui permet de s'assurer que les objectifs définis, les plans et budgets sont bien sous contrôle et que chaque responsable peut se rendre compte qu'il va dans le sens souhaité. Les objectifs ont quelques fonctions pratiques : innover, juger avec sûreté, rendre cohérente la politique générale et contrôler.

Le lien entre la fixation des objectifs et la performance a fait l'objet de quelques débats en contrôle de gestion. L'étude de Locke (1968)<sup>9</sup> révèle que le contenu de l'objectif augmente le niveau de performance quand : les objectifs fixés aux employés sont difficiles, les objectifs sont précis et bien définis. De même, comme le précise Langevin (2001), les objectifs clairs et difficiles exercent un effet motivant mais ce, jusqu'à un certain point où, apparaissant comme des objectifs trop difficiles à atteindre, la situation se renverse et une démotivation apparaît. Selon Orsoni et Helfer (1994, p. 113), ce sont les objectifs qui, parce qu'on les chiffre rendent possibles les mesures des performances attendues et, de ce fait, aident à mettre en place un système de contrôle. Hofstede (1981) cité par Chiapello (1996) s'est servi des objectifs pour identifier les modes de contrôle dans les entreprises. Le point de départ de son classement porte sur la nature des objectifs poursuivis. Voici un résumé des questions posées par Hofstede (1981) : Les objectifs sont-ils ambigus ? Si oui, peut-on lever cette ambiguïté ? Sinon, les outputs sont-ils mesurables ? A chaque question correspond un mode de contrôle particulier. La référence à des objectifs vers lesquels il faut tendre est une exigence du contrôle (Chiapello, 1996). Il est important de noter avec Demeestere, Lorino et al. (2006, p. 192) qu'à chacun des objectifs de l'entreprise, il convient d'associer un ou plusieurs indicateurs de mesure qui permettent d'apprécier de façon précise les progrès réalisés au regard de cet objectif. Dans le même ordre d'idée, Delavallee (2005, p. 84) soutient qu'on

---

<sup>6</sup> Si par exemple, le « but » d'une entreprise est de réaliser un profit maximum, on déterminera les « objectifs » de rentabilité (ROI, rentabilité financière, etc.). Pour un exposé approfondi de ces concepts, se reporter à Orsoni et Helfer (1994, p. 109-111).

<sup>7</sup> Exemple : Atteindre un taux (échelle) de profitabilité (attribut) de 25 % (norme) d'ici huit mois (horizon).

<sup>8</sup> Nous rappelons cette définition de Anthony (1988) : le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience dans l'accomplissement des objectifs de l'entreprise.

<sup>9</sup> Locke E. A., Towards a theory of task motivation and incentives, *Organizational Behavior and Human Performance*, vol. 3, n° 2, 1968, pp. 157-189, cité par Malo et Mathe (2000), p. 66.

n'est pas performant dans l'absolu. Est performant celui qui produit des résultats à la hauteur des objectifs qui lui ont été fixés, résultat que l'on peut évaluer.

*Hypothèse 8 : Plus l'entreprise fonctionne sur la base d'un programme d'objectifs quantifiés, plus le mode de contrôle est source de performance.*

## 2. Méthodologie d'enquête

### 2.1. Echantillonnage et collecte des données

Pour constituer l'échantillon des PME de cette étude, nous nous sommes d'abord basé sur leur activité principale. Nous avons ainsi retenu quatre (4) branches d'activité en nous inspirant de la nomenclature CITICAM Révisé de l'Institut National de Statistique (INS). Les branches d'activité concernées sont présentées dans le tableau suivant :

Tableau 1: Nomenclature des branches d'activité retenues

| Intitulé de la branche              | N° de la branche |
|-------------------------------------|------------------|
| Boulangerie-pâtisserie              | Branche 9        |
| Industries manufacturières diverses | Branche 22       |
| Bâtiments et travaux publics        | Branche 24       |
| Commerce de gros et détail          | Branche 25       |

Source : INS CITICAM révisé.

Au regard de cette classification, les contenus de certaines branches ne sont pas spécifiés à l'instar de la branche 25 « Commerce de gros et détail ». C'est ainsi que par souci d'homogénéité, nous avons préféré découper les quatre branches en secteurs d'activité. Nous avons ainsi scindé la branche 25 « Commerce de gros et détail » en trois secteurs distincts : la quincaillerie, le commerce général et la pharmacie. La nouvelle configuration sectorielle de notre échantillon se présente alors comme suit :

Tableau 2 : Configuration sectorielle de l'échantillon

| Secteur d'activité | Désignation                  | Code secteur |
|--------------------|------------------------------|--------------|
| Secteur 1          | Boulangerie-pâtisserie       | BP           |
| Secteur 2          | Industries manufacturières   | IM           |
| Secteur 3          | Bâtiments et travaux publics | BTP          |
| Secteur 4          | Commerce général             | CG           |
| Secteur 5          | Quincaillerie                | QUIN         |

|           |           |    |
|-----------|-----------|----|
| Secteur 6 | Pharmacie | PH |
|-----------|-----------|----|

Source : Résultat de l'enquête.

Les données ont été collectées par questionnaire. Sur 240 questionnaires administrés, 184 ont été retournés soit un taux de retour de 76,66 %. Parmi les 184 questionnaires retournés, 46 ont été rejetés et 138 retenus pour analyse, soit un taux d'exploitation de 75 %.

Tableau 3: Répartition des questionnaires par nature

| Nature des questionnaires    | Yaoundé       | Douala        | Total |
|------------------------------|---------------|---------------|-------|
| Questionnaires envoyés       | 140 (58,33 %) | 100 (41,67 %) | 240   |
| Questionnaires retournés     | 113 (61,41 %) | 71 (38,59 %)  | 184   |
| Questionnaires non retournés | 29 (51,71 %)  | 37 (48,29 %)  | 56    |
| Questionnaires exploitables  | 103 (74,63 %) | 35 (25,37 %)  | 138   |
| Questionnaires rejetés       | 10 (21,74 %)  | 36 (78,26 %)  | 46    |

Source : Résultat de l'enquête.

L'échantillon final est constitué de 138 entreprises, 103 basées à Yaoundé (74,63%) et 35 basées à Douala (25,37 %). Le tableau suivant donne la configuration par secteur d'activité

Tableau 4 : Structure finale de l'échantillon

| Secteur d'activité           | Effectif   | Fréquence (%) |
|------------------------------|------------|---------------|
| Boulangerie-pâtisserie       | 13         | 9,42%         |
| Industries manufacturières   | 19         | 13,77%        |
| Bâtiments et travaux publics | 12         | 8,70%         |
| Commerce général             | 48         | 34,78%        |
| Quincaillerie                | 14         | 10,14%        |
| Pharmacie                    | 32         | 23,19%        |
| <b>Total</b>                 | <b>138</b> | <b>100%</b>   |

Source : Résultat de l'enquête.

## 2.2. Mesure de la validité et de la fiabilité des instruments de mesure

Nous avons mesuré la fiabilité des instruments de mesure en recourant à la technique des formes alternatives comme le recommandent Evrard, Pras et al., (2003) en utilisant l'indice de l'*alpha* de CRONBACH<sup>10</sup>.

<sup>10</sup> Selon Vernet (1991), l'indice de l'*alpha* de CRONBACH oscille entre 0 (cohérence interne de l'échelle faible) et 1 (cohérence interne de l'échelle forte)<sup>10</sup>. Pour être statistiquement acceptable, le seuil plancher de *alpha* est fixé à 0,60 pour les études exploratoires et le plafond se situe entre 0,80 et 0,90 pour les études appliquées.

Tableau 5: Résultat du test de l'*alpha* de CRONBACH

| Code variables | Intitulés variables                            | Indice de l' <i>alpha</i> de CRONBACH |
|----------------|------------------------------------------------|---------------------------------------|
| Quan_obj       | Quantification des objectifs                   | 0,7347                                |
| Croiss         | Objectif de croissance                         | 0,7221                                |
| Renta          | Objectif de rentabilité                        | 0,7034                                |
| Max_ca         | Objectif de maximisation du chiffre d'affaires | 0,6333                                |
| Qual_ps        | Objectif de qualité des produits / services    | 0,6465                                |
| Part_mar       | Objectif de part de marché                     | 0,6321                                |
| Sat_pers       | Objectif de satisfaction du personnel          | 0,6049                                |
| Exi_manp       | Existence du manuel de procédures              | 0,6608                                |
| Exi_org        | Existence de l'organigramme                    | 0,6600                                |

Source : Résultats de l'enquête

On constate à partir du tableau que tous les indices de *alpha* de CRONBACH sont supérieurs à 0,60 ; ce qui traduit une fiabilité acceptable des items retenus car le coefficient global (*Standardized item alpha*) est de 0,6590.

### 3. Résultats et discussions

#### 3.1. L'effet de la taille sur la formalisation

Il ressort des résultats que la taille mesurée en effectif et la formalisation ont des effets sur le système de contrôle de gestion. Le tableau de contingence ci-dessus donne une valeur du Khi-deux calculée de 0,835 à un degré de liberté (DDL = 1) avec un risque de 5 % (0,05). La probabilité associée à cette valeur est de 0,361 ( $p = 0,365$ ).

L'effet observé, mesuré par le coefficient Phi et V de Cramer<sup>11</sup>, est de 0,078. Autrement dit, la taille expliquerait près de 0,6 % des variations de l'organigramme, soit un effet presque nul. En ce qui concerne la deuxième variable « Existence du manuel de procédures », les résultats obtenus sont présentés dans le tableau suivant :

<sup>11</sup> Le V de Cramer est utilisé ici parce qu'il donne le même résultat que le coefficient Phi. Il est généralement utilisé lorsqu'on utilise un tableau de contingence de dimension supérieure à 2 x 2.

Tableau 6: Synthèse des résultats du test du khi-deux pour les deux variables

| Variabes             | Khi-deux | Degré de liberté<br>(DDL) | Sig. asymptotique<br>(bilatérale) | Risque |
|----------------------|----------|---------------------------|-----------------------------------|--------|
| Organigramme         | 0,835    | 1                         | 0,361                             | 0,05   |
| Manuel de procédures | 1,407    | 1                         | 0,236                             | 0,05   |

**Source** : Résultats de l'enquête

L'hypothèse selon laquelle la taille a une influence sur la formalisation de l'entreprise est donc infirmée. L'influence de la taille sur la formalisation n'est pas établie dans le contexte des PME de l'échantillon. Cette conclusion est l'aboutissement de l'utilisation du test de Khi-deux appuyée par les mesures d'association (Phi et V de Cramer).

Les résultats trouvés vont dans le même sens que ceux de Kalika (1995). Parmi les cinq dimensions organisationnelles analysées par l'auteur, la formalisation apparaît comme la dimension la moins corrélée (rho de Sperman,  $r = .244$ ). La formalisation n'est en revanche que peu liée à la taille. Dans le même ordre d'idées, Woodward (1965) a trouvé dans sa recherche que certaines petites entreprises de production avaient une structure administrative bien organisée. De nombreux travaux ont pourtant montré un lien significatif entre la taille et la formalisation. Mintzberg (1982) affirme qu'une taille plus grande signifie moins de contrôle par supervision directe, et plus de contrôle par les règles et les procédures. L'accroissement de la taille entraîne des éparpillements internes. La formalisation apparaît donc comme l'instrument de contrôle le plus approprié pour coordonner les différentes opérations. En faisant l'analyse des correspondances multiples sur un échantillon de 86 entreprises, Nobre (2001) définit une série de profils de contrôleurs de gestion en fonction de la taille des PME et montre que la variable taille mesurée par l'effectif constitue la variable permettant de définir la phase d'évolution ou de croissance. L'analyse dynamique qu'il a ensuite opérée permet de proposer une analyse en trois phases du contrôle de gestion : la première a une orientation organisationnelle basée sur des outils comptables et budgétaires, la deuxième phase se focalise sur les outils comptables et la troisième sur une conception moins

technicienne. Emmanuel, Otley et al. (1990) trouvent que la taille de l'organisation (*organization size*) est une variable importante qui affecte à la fois la structure et le système de contrôle.

Il faut également remarquer à la suite de ces résultats que la notion taille doit être manipulée avec prudence dans le contexte camerounaises. Par expérience et sur la base des travaux antérieurs réalisés au Cameroun, les chiffres communiqués par les PME ne reflètent pas toujours la réalité des affaires<sup>12</sup>.

### 3.2. L'effet de la forme juridique sur la formalisation

Les entreprises de l'échantillon appartiennent à trois formes juridiques différentes : la forme individuelle regroupant les entreprises individuelles (EI), la société à responsabilité limitée (SARL) regroupant les entreprises sociétaires formées des associés et la société anonyme (SA) regroupant également les entreprises sociétaires formées des actionnaires. A partir des résultats du tri croisé de la forme juridique et les variables de la formalisation (organigramme et manuel de procédures), on constate que parmi les 13 SA de l'échantillon, 69,2 % ont un organigramme écrit alors que 30,8 % n'ont pas un organigramme écrit. De même, parmi les 89 SARL, 71,9 % ont un organigramme écrit alors que 28,1 % n'ont pas d'organigramme. Quant aux 36 entreprises individuelles (EI), il apparaît que 66,7 % ont un organigramme écrit alors que 33,3 % n'ont pas d'organigramme écrit. Au total, la SARL apparaît comme la forme juridique dominée par le recours à l'organigramme écrit (64,5 %). Le manuel de procédures quant à lui est utilisé par 69,2 % des SA, 71,5 % des SARL et 66,7 % des EI.

Pour la première variable « Existence de l'organigramme », le tableau de contingence montre qu'une cellule (16,7 %) a un effectif théorique inférieur à 5. Par conséquent, la règle d'utilisation du test du Khi-deux est probablement violée car aucune cellule ne doit contenir un effectif théorique inférieur à 5. Pour apporter une solution à ce problème, nous avons fait recours au coefficient V de Cramer qui s'applique aux tableaux de contingence de dimension supérieure à 2 x 2, comme le suggèrent Giannelloni et Vernet (2001). Selon Saporta (2006), ce coefficient doit être compris entre 0 (indépendance) et 1 (dépendance). Les résultats obtenus sont présentés dans le tableau suivant :

---

<sup>12</sup> La sous-estimation de l'effectif du personnel salarié a donc pour conséquence de minimiser la masse d'impôt que l'entreprise doit verser à l'Etat. Ce comportement autorise la prudence dans l'interprétation des résultats obtenus

Tableau 7 : Résultats statistiques des tests

| Symmetric Measures    |                         |       |              |
|-----------------------|-------------------------|-------|--------------|
|                       |                         | Value | Approx. Sig. |
| Nominal by<br>Nominal | Phi                     | ,050  | ,841         |
|                       | Cramer's V              | ,050  | ,841         |
|                       | Contingency Coefficient | ,050  | ,841         |
| N of Valid Cases      |                         | 138   |              |

a. Not assuming the null hypothesis.  
b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

**Source** : Résultats de l'enquête

On constate à partir du tableau ci-dessus que le V de Cramer est de 0,05. Cette valeur est faible et tend vers 0 ; ce qui nous permet de conclure à une indépendance entre la forme juridique et l'existence de l'organigramme. Autrement dit, la forme juridique n'a aucune relation avec l'existence de l'organigramme. Quant à la deuxième variable de la formalisation « Existence du manuel de procédures », le test du Khi-deux calculé à 2 DDL (17,160) montre un lien significatif entre les deux variables (Khi-deux sur la table = 5,99). Nous nous trouvons dans la zone de rejet de l'hypothèse nulle (H0) d'absence de lien significatif. Autrement dit, il existe un lien significatif entre la forme juridique des PME et le recours au manuel de procédures. Au vu de ces résultats, nous pouvons déduire qu'il n'existe aucun lien entre la forme juridique et l'existence de l'organigramme d'une part ; ce lien est fort entre forme juridique et le recours au manuel de procédures. En définitive l'hypothèse H2 est partiellement validée. Ce résultat nous permet de constater que l'existence d'un manuel de procédures dans les entreprises au Cameroun est une obligation légale et fiscale pour les SARL et SA. En effet, d'après l'article 16 de l'acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière OHADA (2017), le manuel de procédures doit pouvoir décrire dans sa globalité les opérations de l'entreprise notamment en matière d'organisation comptable : le plan de compte utilisé, les différents journaux, la configuration des états financiers, la méthode de valorisation des stocks, la méthode d'inventaires, etc. Son existence est donc une obligation dans les SARL et les SA<sup>13</sup>. Il représente ainsi un premier outil de contrôle que ce soit en interne ou en externe.

<sup>13</sup> Dans la réalité, le bien fondé d'un manuel de procédures n'est pas véritablement perçu par les chefs d'entreprises, beaucoup le considèrent comme de la paperasse.



### 3.3. L'effet de l'activité ou du secteur d'activité sur la formalisation

Les PME de l'échantillon exercent dans six secteurs différents comme l'avons vu à partir des résultats du tri à plat. Le croisement de ces différentes variables permet de faire le constat suivant :

- le secteur des BTP est le secteur le plus formalisé qu'il s'agisse de l'existence d'un organigramme (91,7 % des PME) ou de manuel de procédures (83,3 % des PME).
- A l'inverse, les secteurs les moins formalisés sont respectivement le secteur de la Quincaillerie (57,1 % des PME) et le secteur de la Pharmacie (34,4 % des PME).

Les effets observés, mesurés par le V de Cramer sont respectivement de 0,202 pour l'organigramme et 0,335 pour le manuel de procédures. On note cependant un fort lien entre l'activité et le manuel de procédures car près de 11,22 % des variations de l'activité expliquent le recours au manuel de procédures. En d'autres termes, l'activité explique plus le recours au manuel de procédures (11,22 %) que le recours à l'organigramme (4,08 %).

Tableau 8: Synthèse des résultats du V de Cramer

|                      | V de Cramer <sup>14</sup> |                                | Risque |
|----------------------|---------------------------|--------------------------------|--------|
|                      | Valeur                    | Signification<br>approximative |        |
| Organigramme         | 0,202                     | 0,345                          | 0,05   |
| Manuel de procédures | 0,335                     | 0,009                          | 0,05   |

**Source** : Résultats de l'enquête

Certains travaux empiriques se sont cadrés sur l'analyse du lien entre l'activité de l'entreprise et sa formalisation. Bessire (1993) par exemple trouve qu'en moyenne, les entreprises du commerce de détail formalisent moins leurs procédures de planification que les entreprises appartenant à d'autres secteurs. Jorissen, Laverren et al. (1999) trouvent au contraire une relation significative entre les entreprises du secteur commercial et la formalisation. Selon

<sup>14</sup> Dans les deux cas de figure la valeur de V de Cramer est égale au coefficient Phi.

eux, les entreprises du secteur commercial utilisent plus souvent des instruments formels de planification et de contrôle que les entreprises industrielles. Si l'on s'en tient aux conclusions du tri croisé de notre étude, on peut constater que les entreprises commerciales au sens de Jorissen Laverren et al. (1999) sont formés dans notre étude : des entreprises du commerce général (n = 48), des Pharmacies (n = 32) et des Quincailleries (n = 14). Tous les autres secteurs sont réservés aux entreprises industrielles. Au total 60,86 % des entreprises de notre échantillon sont des entreprises commerciales alors que 39,14 % sont des entreprises industrielles. Dans un classement de rang, Bajan-Banaszak (1993) montre que les entreprises industrielles sont les plus outillées, viennent ensuite les prestataires de services puis les entreprises du bâtiment et enfin les entreprises commerciales.

Si nous retenons la variable « Organigramme » pour la comparaison, on constate que les conclusions auxquelles Jorissen Laverren et al. (1999) ont abouti rejoignent nos résultats car parmi les entreprises commerciales de notre échantillon, 64,9 % ont recours à un organigramme contre 35,1 % des entreprises industrielles. Plusieurs autres travaux ont établi une corrélation entre la formalisation et l'activité : les travaux de Woodward se sont particulièrement basés sur la dimension technologique et la formalisation ; Kalika (1995) quant à lui s'est intéressé aux secteurs de l'imprimerie, industries de bois, industries textile, industries agro-alimentaires, aéronautique, commerce, etc.

### **3.4. Examen des facteurs de contingence comportementale**

Pour apprécier l'influence des facteurs de contingence comportementale sur l'efficacité des systèmes de contrôle, nous avons retenu la variable « climat social ». Pour apprécier le climat social qui règne dans les PME de l'échantillon, nous nous sommes attardé sur : le plan de carrière dans l'entreprise, le plan de formation, le système d'assistance, la divergence d'intérêt. L'analyse de la variable « Plan de carrière » montre que parmi les PME observées, les employés ont un plan de carrière existe dans 43,5 % de cas ; par contre ils n'ont aucun plan de carrière dans 55,1 % de cas. La question qu'on peut se poser à ce niveau est celle de savoir si cette différence peut avoir une signification statistique. En ce qui concerne le « Plan de formation », 65,2 % des PME déclarent avoir un plan de formation de leur personnel alors que 33,3 % n'ont envisagé aucune possibilité de formation ou de recyclage de leurs employés.

Tableau 9 : Eléments du test « Plan de carrière » et « ROI »

| Independent Samples Test |                             |                                         |      |                              |         |                 |                 |                       |                                           |        |
|--------------------------|-----------------------------|-----------------------------------------|------|------------------------------|---------|-----------------|-----------------|-----------------------|-------------------------------------------|--------|
|                          |                             | Levene's Test for Equality of Variances |      | t-test for Equality of Means |         |                 |                 |                       |                                           |        |
|                          |                             | F                                       | Sig. | t                            | df      | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | Std. Error Difference | 95% Confidence Interval of the Difference |        |
|                          |                             |                                         |      |                              |         |                 |                 |                       | Lower                                     | Upper  |
| ROI                      | Equal variances assumed     | ,075                                    | ,784 | -1,595                       | 134     | ,113            | -,0842          | ,05281                | -,18870                                   | ,02021 |
|                          | Equal variances not assumed |                                         |      | -1,573                       | 119,101 | ,118            | -,0842          | ,05355                | -,19029                                   | ,02179 |

Source : Résultats de l'enquête

On constate à la lumière du tableau 4.29 que la moyenne du ROI dans les PME ayant un plan de carrière (0,1223) est inférieure à celle des PME n'ayant aucun plan de carrière (0,2066). Les écart-types sont respectivement de 0,32554 pour le premier et 0,28935 pour le second. Le test de LEVENE au seuil de signification de 5 % à 134 DDL conduit au non rejet de l'hypothèse d'égalité des variances puisque Sig. = 0,784 > 0,05. On ne peut donc rejeter l'hypothèse nulle car 2-tailed Sig. = 0,113 > 0,05. L'hypothèse H0 d'indifférence entre les ROI moyens est donc acceptée. En ce qui concerne le plan de formation, la rentabilité économique moyenne est presque la même car elle est de 0,1687 pour les PME ayant un plan de formation et de 0,1680 pour celles n'ayant aucun plan de formation. S'agissant de l'écart-type, on observe une légère différence entre les deux groupes (0,3116 pour le premier et 0,30231 pour le second). Le test de LEVENE au seuil de signification de 5 % à 134 DDL conduit au non rejet de H0 car Sig. = 0,662 > 0,05. On ne peut donc rejeter l'hypothèse nulle puisque 2-tailed Sig. = 0,991 > 0,05. L'hypothèse H0 est donc confirmée. Les deux autres variables « Assistance » et « Divergence d'intérêt » représentent les cas mixtes selon Evrard, Pras et al. (2003) car elles sont mises à l'épreuve avec une variable métrique qui est le ROI ou rentabilité économique. Pour cela nous avons utilisé par excès<sup>15</sup> le coefficient de corrélation rhô de Spearman<sup>16</sup> qui cherche un lien monotone (c'est-à-dire croissant ou décroissant) entre les variables.

Pour la variable « Assistance », la matrice de corrélation est la suivante :

<sup>15</sup> Par excès parce que nous avons attribué aux deux variables ordinales les vertus métriques pour rendre la technique de traitement homogène comme le suggèrent Evrard, Pras et al. (2003).

<sup>16</sup> D'une manière générale, les coefficients de corrélation de rang sont en fait des coefficients de dépendance monotone car ils sont invariants pour toute transformation monotone croissante des variables. Trois significations sont attribuées au coefficient rhô de Spearman (Saporta, 2006) :

- rhô = 1, les deux classements sont identiques,
- rhô = -1, les deux classements sont inverses l'un et l'autre,
- rhô = 0, les deux classements sont indépendants.

Tableau 10: Corrélation « ROI » et « Assistance »

| Correlations   |            |                         |       |            |
|----------------|------------|-------------------------|-------|------------|
|                |            |                         | ROI   | Assistance |
| Spearman's rho | ROI        | Correlation Coefficient | 1,000 | -,008      |
|                |            | Sig. (2-tailed)         | ,     | ,928       |
|                |            | N                       | 138   | 138        |
|                | Assistance | Correlation Coefficient | -,008 | 1,000      |
|                |            | Sig. (2-tailed)         | ,928  | ,          |
|                |            | N                       | 138   | 138        |

Source : Résultats de l'enquête

Les résultats de la matrice de corrélation montrent que l'évolution du "ROI" ne dépend pas du plan d'assistance mis en place dans l'entreprise. Il existe donc un lien d'indépendance et presque négatif ( $\rho = -0,008$  et  $p = 0,928$ ) entre l'évolution de ce ratio et la politique d'assistance des employés dans les PME. En ce qui concerne la variable « Divergence d'intérêt », nous avons la matrice de corrélation suivante :

Tableau 11: Corrélation « ROI » et « Divergence d'intérêt »

| Correlations   |                      |                         |       |                      |
|----------------|----------------------|-------------------------|-------|----------------------|
|                |                      |                         | ROI   | Divergence d'intérêt |
| Spearman's rho | ROI                  | Correlation Coefficient | 1,000 | -,137                |
|                |                      | Sig. (2-tailed)         | ,     | ,109                 |
|                |                      | N                       | 138   | 138                  |
|                | Divergence d'intérêt | Correlation Coefficient | -,137 | 1,000                |
|                |                      | Sig. (2-tailed)         | ,109  | ,                    |
|                |                      | N                       | 138   | 138                  |

Source : Résultats de l'enquête

Les résultats du tableau montre que la relation est presque inversée entre le ROI et la divergence d'intérêt ( $\rho = -0,137$  et  $p = 0,109$ ). Contrairement à la précédente relation, celle-ci traduit un lien significatif entre les deux variables. Les items utilisés pour caractériser cette

variable vont de « Jamais à Régulièrement ». Or dans ce cas, l'item « Jamais » veut dire que les employés n'ont jamais de divergence de point de vue vis-à-vis de la politique générale de l'entreprise. Autrement dit dans 46,38 % de PME, les intérêts ne divergent jamais. Cependant, ils divergent régulièrement seulement dans 12,32 %. *On peut donc dire que l'évolution du ROI est bien liée à la divergence d'intérêt. Moins les intérêts divergent, plus le ROI est élevé.* A première vue, on remarque que l'item « Jamais » pour les deux variables est presque homogène (45,65 % pour assistance et 46,38 % pour la divergence d'intérêt). Sa signification comme nous l'avons souligné diffère d'une variable à l'autre.

Le tableau suivant résume les résultats auxquels le test de l'hypothèse H4 a abouti :

Tableau 12 : Résumé des résultats de l'hypothèse H4

|                      | <b>Variables</b>     | <b>Résultats du test d'hypothèses</b> |
|----------------------|----------------------|---------------------------------------|
| <b>Climat social</b> | Plan de carrière     | Infirmé                               |
|                      | Plan de formation    | Infirmée                              |
|                      | Assistance           | Infirmée                              |
|                      | Divergence d'intérêt | Confirmée                             |

**Source** : Résultats de l'enquête

On peut donc dire que l'hypothèse H4 est infirmée pour le plan de carrière, le plan de formation et l'assistance aux employés ; elle est confirmée en ce qui concerne la divergence d'intérêt ou la convergence d'intérêt dans l'entreprise.

*Au total, l'hypothèse selon laquelle l'efficacité de l'entreprise augmente lorsque le climat social est convivial est partiellement validée.*

La justification d'une telle conclusion paraît difficile car on se serait attendu à un renversement de la situation dans le contexte camerounais. Apparemment, la réussite d'une politique de contrôle ne dépend pas tellement de l'adhésion des employés. Elle dépendrait plutôt du charisme et de la détermination de l'équipe dirigeante à imposer les règles de

gestion. Certains employés peuvent adhérer à la politique générale de l'entreprise non pas par passion, mais par crainte de perdre leur emploi<sup>17</sup>. A partir d'une étude sur les valeurs culturelles ambiantes dans 322 industries camerounaises, Kombou et Feudjo (2007) montrent que les employés qui reçoivent régulièrement les cadeaux offerts par leur supérieur hiérarchique sont prêts à se sacrifier pour la réussite de l'entreprise. Il en est de même des résultats trouvés par Ngok Evina et Kombou (2006) qui, à partir d'une enquête effectuée auprès de 84 entreprises camerounaises, montrent que dans certaines entreprises la méfiance pousse certains responsables à instaurer des contrôles inopinés. Certains travaux se sont particulièrement penchés sur l'influence du climat social sur la pratique du contrôle de gestion. Fiol et Fronda (2001) par exemple trouvent dans leurs analyses une relation très positive entre les relations humaines et la performance à partir d'une étude de cas. Ils notent que dans une équipe solidaire, le climat de travail est gratifiant pour l'ensemble de ses membres. Les coûts d'agence sont faibles car les employés motivés font du *self-monitoring* ou auto-contrôle (Merchant, 1998). Dans la pratique, plusieurs attitudes s'observent face au problème de contrôle ; Etzioni (1971) en liste trois :

- l'attitude positive (*commitment*) : l'individu contrôlé ne s'oppose pas au contrôle, il se sent partie prenante d'un ensemble large (Fiol et Fronda, 2001) ; c'est la situation idéale souhaitée par toute organisation. Cette attitude se rapproche de la théorie Y développée par Mc Gregor (1960).
- l'attitude évaluative (*involment*) : l'individu contrôlé gère plus ses intérêts personnels que ceux de l'entreprise ; il y a donc une fracture dans la ligne hiérarchique.
- l'attitude négative (*alienation*) : l'individu contrôlé n'est pas favorable au déroulement du contrôle ; le message stratégique de l'entreprise est brouillé et la conséquence se sent directement sur la performance.

Dans les entreprises, l'appréciation du climat social et notamment la motivation peut se faire également à partir du taux de fraude des employés qui conduit souvent à l'effondrement de

---

<sup>17</sup> Il convient de souligner qu'au Cameroun, les phénomènes de précarisation se sont intensifiés, en particulier au niveau du travail. Il faut y voir la conséquence du chômage dû par les difficultés croissantes rencontrées par les entreprises dans un contexte de mauvaise conjoncture.

l'entreprise (Rouff, 2003)<sup>18</sup>. Dans la présente étude, nous n'avons pas mesuré le degré qui relève certes du contrôle interne. Cependant l'attitude négative des employés vis-à-vis du contrôle peut indiscutablement se traduire par la fraude et rendre le système de contrôle inefficace. Anthony (1988) souligne sous forme de conseil que le système ne devrait pas en aucun cas encourager les individus à agir contre l'intérêt de l'organisation.

### **3.5. Les contrôleurs de gestion : des profils atypiques et diversifiés**

Pour apprécier le profil des contrôleurs de gestion, nous avons retenu deux variables: la formation et l'expérience professionnelle.

#### **3.5.1. Des contrôleurs de gestion formés sur le tas et sans véritable qualification**

Les résultats de notre enquête montrent que la majorité des contrôleurs de gestion sont titulaires d'un BAC (47,1 %). Les contrôleurs diplômés de l'enseignement supérieur toutes filières confondues représentent à peu près 25 % de l'échantillon total. La corrélation actionnée à partir du tableau croisé est presque nulle ( $\rho = 0,057$ ) et la probabilité de la réalisation de l'hypothèse nulle est assez forte ( $p = 0,510$ ). Or une corrélation proche de 0 traduit une indépendance. On peut donc dire que les deux variables sont très faiblement corrélées.

On peut conclure que l'efficacité du système de contrôle de gestion mesurée par le ROI est presque indépendante de la formation du contrôleur de gestion. Par conséquent le niveau de formation du contrôleur n'explique pas le taux de rentabilité économique. L'hypothèse H5 est donc infirmée. La non validation d'une telle hypothèse ne comble pas du tout nos attentes au regard de ce qui se passe dans d'autres pays. Cette hypothèse, s'il faut s'arrêter à ces résultats, montre que le niveau d'éducation du contrôleur de gestion n'a aucun effet sur l'efficacité de l'entreprise. Cette situation peut correspondre à un état de marginalisation dont certains contrôleurs de gestion sont victimes dans les entreprises et surtout aux critères de recrutement. Oriot (2001) avance d'ailleurs que l'âge et la formation initiale peuvent expliquer la

---

<sup>18</sup> L'auteur souligne que dans au moins un cas sur deux, c'est un employé de l'entreprise ; dans 20 % des cas, ce sont les cadres. Il mentionne également que la fraude est la conséquence soit d'un conflit d'intérêts, soit d'une carence du contrôle interne, ou la résultante des deux. La découverte d'une fraude doit donner lieu à une remise en cause du système de contrôle interne et à une révision de la cartographie des risques.

marginalisation de certains contrôleurs face aux objectifs de rentabilité exigés par les actionnaires. Ces résultats sont presque en altercation avec certains travaux empiriques. Bessire (1995) par exemple, note aux termes de ses deux enquêtes réalisées en 1988 et 1990 que le niveau requis pour être contrôleur est d'au moins « bac + 4 » en formation supérieure et généralement orientée vers la gestion. La formation est généralement citée comme premier critère pour des tâches spécifiques ; il faut toujours se demander si on place l'homme qu'il faut à la place (Simons, 2005).

### 3.5.2. L'expérience professionnelle

L'expérience professionnelle des contrôleurs de gestion a été appréciée par l'ancienneté au poste. Le tableau de la régression fait ressortir un ROI moyen de 0,1693 et un écart-type de 0,30531. L'expérience professionnelle moyenne est de 6,09 et l'écart type de 3,716. La corrélation linéaire entre le ROI et l'expérience professionnelle est de 0,124, apparemment très faible et statistiquement non significative. A partir de ce premier résultat, on ne peut pas rejeter  $H_0$  ; on peut donc conclure à un lien très faible entre les deux variables

En poursuivant le raisonnement, l'analyse de régression entre les deux variables donne un coefficient de corrélation multiple ( $R$ ) de 0,124, un  $R^2$  de 0,015 et un  $R^2$  ajusté de 0,008. Or comme le  $R^2$  est utilisé pour tester la qualité de l'ajustement de l'analyse de la variance de la régression (Saporta, 2006, p. 416) ou pour mesurer la force de liaison entre les variables (Tenenhaus, 1994, p. 64), sa valeur doit être égale à 1 (100 %) pour une restitution parfaite. Si par contre  $R^2$  tend vers 0 (0 %), l'ajustement est très mauvais (Giannelloni et Vernet, 2001, p. 361).

Pour le cas présent, l'ajustement est très mauvais entre l'expérience professionnelle et le *return on investment* (ROI) car le modèle ne restitue que 1,5 % ( $0,015 \times 100$ ) de la variation des données de départ et perd ainsi 98,5 % de l'information initiale ; ce qui semble très important. La valeur du test F de FISHER-SNEDECOR à 1 et 136 DDL est de 2,134, test significatif au seuil de  $p = 0,146$ . Cette probabilité est supérieure au seuil de risque de 5 %. Ce qui confirme la faible valeur de la corrélation linéaire entre le ROI et l'expérience professionnelle. D'une manière générale, le commentaire sur la corrélation que nous avons trouvée ( $r = 0,124$ ) est très délicat car comme le fait remarquer Baillargeon (2003, p. 512), si le coefficient de corrélation entre deux variables est nul (ou voisin de 0), ceci n'implique



pas qu'il y a absence de liaison entre les variables. La liaison entre les variables peut être de forme autre que linéaire. Dans une recherche camerounaise portant sur le directoire et l'enracinement des dirigeants, Feudjo (2006) montre que la performance de l'entreprise est déterminée par trois variables fondamentales : l'efficacité des structures de contrôle, les compétences techniques ou managériales, le charisme des dirigeants.

A la lumière de tous ces résultats, on peut conclure que l'expérience professionnelle des contrôleurs de gestion n'a aucun effet sur la croissance du ROI ; par conséquent, l'hypothèse H6 est rejetée.

## Conclusion

Dans cet article, il était question de mettre en exergue les déterminants des systèmes de contrôle de gestion dans les entreprises. Ceux-ci sont des facteurs explicatifs des changements organisationnels ou des changements des modes de régulation. A travers une littérature abondante des déterminants des modes de contrôle dans les entreprises en général et les PME en particulier, nous avons essayé de formuler huit hypothèses de recherche. Les données essentiellement collectées par questionnaire nous ont permis d'avoir un début de perception des déterminants sur lesquels il faut agir lorsqu'on veut apprécier un système de contrôle de gestion. Cette connaissance est utile aux dirigeants qui seraient animés par le goût d'améliorer la performance de leur PME. Il n'est pas inutile de rappeler que la recherche de la performance est l'objectif central d'un système de contrôle de gestion.

Néanmoins, une certaine prudence doit présider à l'interprétation des résultats obtenus compte tenu des biais des informations obtenues par questionnaire. Toutefois, ces résultats tracent néanmoins un cadre d'analyse et une ligne directrice des déterminants des systèmes de contrôle de gestion dans les PME camerounaises. A la suite des résultats obtenus à partir des tests d'hypothèses, on constate que l'activité (en termes de produit-marché) est le premier facteur de contingence à prendre en considération lorsqu'on veut mettre en place ou évaluer un système de contrôle de gestion. De l'activité découle une structure organisationnelle qui a pour but de diviser le travail en tâches distinctes et ensuite d'assurer la coordination entre ces tâches. A coté de ces deux variables déterminantes, rodent d'autres variables telles que la taille, la forme juridique, le profil du contrôleur de gestion et son expérience. S'agissant

singulièrement du profil du contrôleur de gestion, nos résultats nous font constater que la réussite d'une bonne implémentation du service de contrôle de gestion dépend de la formation obtenue par le responsable en charge de la fonction. La forte domination des PME familiales relance le débat du choix des contrôleurs de gestion. Certains dirigeants des PME préfèrent travailler avec un « contrôleur de gestion » mal formé, pourvu qu'il soit de la famille. Ce choix certainement va à l'encontre de nos attentes car la compétence doit primer sur l'appartenance familiale. Une recherche approfondie sur les profils des contrôleurs de gestion dans les PME camerounaises mérite d'être pensée.

## Bibliographie

Anthony R. N. (1965), *Planning and control systems: A frame-work for analysis*, Harvard University Review.

Anthony R. N. (1988), *La fonction de contrôle de gestion*, Publi-Union Editions.

Anthony R. N., Dearden J. et al. (1984), *Management control systems*, Homewood, Fifth Edition.

Baillargeon G. (2003), *Statistique pour les sciences de la gestion et les sciences économiques*, Editions SMG.

Bescos P-L., Dobler P. et al. (1995), *Contrôle de gestion et management*, Editions Montchretien E.J.A., Paris.

Bessire D. (1995), « Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement », *Revue Française de Gestion*, N° 105, Vol. 2, Novembre-Décembre, p. 38-45.

Bessire D. (1998), « Logiques d'entreprise et design du contrôle de gestion : une comparaison entre le commerce de détail intégré et la banque commerciale », *Finance Contrôle Stratégie – Volume 1*, N° 4, décembre, p. 5-37.

Bourguignon A. (2001 a), « Evaluer les performances (I) : Comment penser ensemble GRH et contrôle de gestion », *Management & Conjoncture sociale*, N° 604, mai, p. 16-19.

Bourguignon A. (2001 b), « Evaluer les performances (II) : Les critères mobilisé par la GRH et contrôle de gestion sont-ils concurrents ? », *Management & Conjoncture sociale*, N° 604, mai, p. 20-24.

- Brechet J. P. et Mevellec P. (1999), « Pour une articulation dynamique entre stratégie et contrôle de gestion », *Revue Française de Gestion*, N° 124, Juin-Juillet-Août, p. 22-37.
- Chiapello E. (1996), « Les typologies de modes de contrôle et leurs facteurs de contingence », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Tome 2, Septembre, p. 72-81.
- Crozier M. (1963), *Le phénomène bureaucratique*, Editions du Seuil.
- Danziger R. (2000), « Contrôleur de gestion » in COLASSE B. (Dir.), *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*, Editions Economica, Paris, p. 547-557.
- Delavallee E. (2005), « La direction par les objectifs, et après ? », *L'Expansion Management Review* », N° 117, Juin, p. 83-91.
- Evraert S. (1997), « Comptabilité de l'activité », in JOFFRE P., SIMON Y. (Ed.), *Encyclopédie de gestion*, Economica, Paris, p. 476-487.
- Evraert S., Mevellec P. (1991), « Les systèmes de coût par activité : réconcilier le calcul du coût des produits et le contrôle de gestion », *Revue Française de Gestion*, Janvier – Février, p. 91-101.
- Evrard Y., Pras B. et al. (2003), *Market, Etudes et recherches en Marketing*, Editions Nathan, Paris, 3<sup>e</sup> édition.
- Feudjo J.R. (2006), « Homogénéité, hétérogénéité de l'équipe dirigeante, performance de l'entreprise et enracinement du dirigeant », *La Revue Sciences de Gestion, Direction et Gestion*, n° 219, mai-juin, p.115-128.
- Fiol M. et Fronza Y. (2001), « Diagnostiquer les fractures managériales au sein d'une équipe de direction : méthode, analyse et préconisations », *Management & Conjoncture sociale*, N° 604, mai, p. 36-42.
- Giannelloni J. L. et Vernet E. (2001), *Etude de Marché*, Vuibert, Paris, 2<sup>e</sup> édition.
- Guibert N. et Dupuy Y. (1997), « La complémentarité entre contrôle "formel" et contrôle "informel" : le cas de la relation client-fournisseur », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Tome 3, Volume 1, mars, p. 39-52.
- Helfer J. P., Kalika M. et al. (1996), *Management stratégique et organisation*, Editions Vuibert, Paris.
- Hirigoyen G. (1984), *Contribution à la connaissance des comportements financiers des moyennes entreprises industrielles (MEI) familiales*, Thèse pour l'obtention du Doctorat d'Etat ès Sciences de Gestion, Université de Bordeaux I.

Jorissen A., Laveren E. et al. (1999), « La pratique de la planification et du contrôle de gestion dans les entreprises belges : l'influence de la taille de l'entreprise, du secteur et des résultats », *Revue Française de Comptabilité*, N° 317, Décembre, p. 66-74.

Kalika M. (1984), *Contribution à la connaissance de la structure organisationnelle : Essai d'analyse systémique*, Thèse de Doctorat d'Etat en Sciences de Gestion, Université de Bordeaux I.

Kombou L. et Feudjo J. R. (2007), « Les déterminants de la rentabilité : une étude appliquée aux valeurs culturelles ambiantes dans les industries manufacturières au Cameroun », *Revue des Sciences de Gestion, Direction et Gestion*, N° 228, novembre-décembre, p.45-56.

Malo J. L. et Mathe J. C. (2000), *L'essentiel du contrôle de gestion*, Editions d'Organisation, Paris, 2<sup>e</sup> édition.

Marchesnay M. (1997), « La PME existe-elle ? » *Revue Française de Gestion*, N° 116, novembre-décembre, p. 85-94.

Marchesnay M. (2003), « La petite entreprise : sortir de l'ignorance », *Revue Française de Gestion*, N° 144, volume 29, mai-juin, p. 107-118.

Merchant K. A. (1998), *Modern Management Control Systems : Text & Cases*, International Edition.

Mevellec P. (1999), « Le contrôle de gestion », in LE DUFF R. (Coord.), *Encyclopédie de la gestion et du Management*, Editions Dalloz, Paris, p. 194-195.

Mintzberg H. (1982), *Structure et dynamique des organisations*, Editions d'Organisation, Paris.

Ngok Evina J. F. et Kombou L. (2006), « L'influence du pouvoir du dirigeant sur la structure de l'entreprise : une étude à partir des entreprises camerounaises », *Revue des Sciences de Gestion, Direction et Gestion*, N° 219, p. 89-97.

Nobre T. (2001), « Méthodes et outils de contrôleur de gestion dans les PME », *Finance Contrôle Stratégie – Volume 4, N° 2*, juin, p. 119-148.

Oriot F. (2001), « Managers, que faites-vous de vos contrôleurs de gestion ? », *Management & Conjoncture Sociale*, N° 604, p. 43-49.

Orsoni J., Helfer J. P. (1999), *Management stratégique*, Vuibert, Paris.

Ouchi W. G. (1979), « A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms », *Management Science*, 25 (9), pp. 833-848, in EMMANUEL C., OTLEY D. et al. (1996), *Reading Accounting for Management Control*, International Thompson Press, p. 63-82.

Rouff J. L. (2003), « Les fraudes : causes, conséquences, remèdes », *Audit, Revue Française de l'Audit Interne*, N° 164, Avril, p. 10-11.

Sangue Fotso R. (2018), « Perception de la RSE par les dirigeants de PME camerounaises », *Revue Internationale des PME*, vol. 31, n° 1, p.129-155.

Saporta G. (2006), *Probabilités, analyse des données et statistique*, Editions TECHNIP, Paris, 2è édition.

Shank J. K. & Govindarajan V. (1995), *La gestion stratégique des coûts*, Editions d'organisation, Paris.

Simons R. (2005), « Designing High-Performance Jobs », *Harvard Business Review*, Volume 83, Number 7, July-August, p. 55-62.

Tenenhaus M. (1994), *Méthodes statistiques en gestion*, Dunod, Paris.

Torres O. (1997), « Pour une approche contingente de la spécificité de la PME », *Revue Internationale P.M.E.*, vol. 10, n° 2, p. 9-43.

Vernette E. (1991), « L'efficacité des instruments d'études : évaluation des échelles de mesure », *Recherche et Application Marketing*, vol. 6, N° 1, p. 43-65.