

L'efficacité du contrôle de gestion dans les PME au Cameroun : une approche par le comportement du dirigeant

The efficiency of management control in SMEs in Cameroon: an approach through the behavior of the manager

NZOKOUO MOUAFO Cédrick

Enseignant chercheur

Faculté des Sciences Economiques et de Gestion - FASEG

Université de Maroua

République du Cameroun

cedrickmouafo6@gmail.com

MASSIMANGO TUNA Hussein

Enseignant - Chercheur

Institut Supérieur de Commerce – ISC/UVIRA

République Démocratique du Congo

massituh@gmail.com / massitu1@hotmail.com

Date de soumission : 27/06/2020

Date d'acceptation : 16/08/2020

Pour citer cet article :

NZOKOUO M.C. & MASSIMANGO T.H. (2020) « L'efficacité du contrôle de gestion dans les PME au Cameroun : une approche par le comportement du dirigeant », Revue Internationale des Sciences de Gestion «Volume 3 : Numéro 3» pp : 849 - 873

Résumé

Cette étude s'inscrit dans la lignée des travaux des théories comportementales en contrôle de gestion (CG). En effet si l'on peut reconnaître une relative efficacité de cet outil de pilotage en milieu des grandes entreprises, il en est autrement dans le contexte des PME où les résultats restent mitigés. Ce faisant, plusieurs facteurs ont été mobilisés pour tenter d'y apporter des éléments de réponse. S'inscrivant dans la même perspective, le présent projet de réflexion mobilise un autre facteur jusqu'ici peu ou pas exploré dans la perspective de comprendre l'efficacité du contrôle de gestion en milieu PME à travers le comportement du dirigeant.

A partir d'un échantillon de 48 PME évoluant dans divers secteurs d'activités, nous identifions dans un premier temps quatre traits comportementaux des dirigeants de PME vis-à-vis du CG. Nous montrons ensuite à partir des tests statistiques que trois de ces traits comportementaux à savoir, la participation régulière, le degré de coopération dans la transmission complète et régulière des informations, puis l'utilisation des informations produites par le dirigeant améliorent significativement l'efficacité du contrôle de gestion. Tandis que le dernier trait relatif à l'attitude favorable du dirigeant envers le contrôle de gestion n'influence pas significativement sur son efficacité.

Mots clés : Contrôle de gestion ; PME ; Comportement ; Efficacité ; Dirigeant.

Abstract

This study is in line with the work of behavioral theories in management control (CG). Indeed, if we can recognize a relative effectiveness of this management tool in large companies, it is otherwise in the context of SMEs where the results remain mixed. In doing so, several factors have been mobilized in an attempt to provide some answers. In the same perspective, this reflection project mobilizes another factor so far little or not explored in the perspective of understanding the effectiveness of management control in SMEs: the behavior of the manager. From a sample of 48 SMEs operating in various business sectors, we first identify four behavioral traits of SME managers towards the CG. We then show from static tests that three of these behavioral traits, namely, regular participation, the degree of cooperation in the complete and regular transmission of information, and then the use of information produced by the manager significantly improve the effectiveness of the management control. While the last trait relating to the manager's favorable attitude towards management control does not significantly influence his efficacy.

Keywords: Control management; SME; Behaviour; Efficacy; Leader

Introduction

Tel des cheminots, les dirigeants sont perpétuellement en quête de savoir comment maintenir l'entreprise sur les rails et la faire évoluer à grande vitesse. Dans un environnement turbulent et hostile, dans lequel règne désormais une concurrence accrue, voir même féroce, le pilotage des entreprises est devenu assez complexe. Il faut désormais selon certains auteurs axer son pilotage sur les outils modernes de gestion (Ngongang, 2005) au risque de disparaître de la scène. En effet, à la base des nombreux scandales financiers connus durant ces deux dernières décennies, se trouvent les problèmes de gestion. On peut à priori penser que ces scandales sont la seule panacée des pays occidentaux (en raison de leur plus grande médiatisation).

Pourtant, l'Afrique en général et le Cameroun en particulier en connaissent bien aussi. Mballa (2016) obtient par exemple qu'entre 2002 et 2010, le Cameroun a connu la faillite et la fermeture de plus d'une vingtaine¹ de structure dans le seul secteur de la microfinance. Face à ce bilan alarmiste, on est légitimement tenté de questionner la qualité de la gestion de ces entreprises en général et des PME en particulier. Ngantchou & Mouffa (2019) indiquent d'ailleurs fort opportunément que « *ces faillites récurrentes jettent le doute sur la qualité des outils de contrôle dont disposent les PME* ». C'est précisément dont questionner l'efficacité du contrôle de gestion dans le contexte particulier de ces entreprises.

Les recherches effectuées sur l'efficacité du contrôle de gestion en contexte des PME sont néanmoins contrastées entre deux positions. D'une part, ceux qui y trouvent une certaine efficacité : c'est l'exemple de Peillon (2005) qui montre que les PME ont un système de contrôle de gestion remarquablement performant puisque c'est « *la tête* » qui contrôle directement « *les jambes* ». D'autre part, ceux qui constatent plutôt une défaillance du système de CG dans ces entreprises : c'est la position de Meyssonier & Zawadzki (2008) qui vont même jusqu'à parler de l'échec du CG dans les PME.

Dans cette étude, nous nous alignons davantage à la seconde position. En effet, nous partons de la brèche offerte par la statistique alarmiste mentionnée plus haut sur la faillite des entreprises au Cameroun pour questionner l'efficacité du contrôle de gestion dans le contexte particulier des PME. Des études antérieures dont notamment celle menée récemment par Tachoula (2019) auprès de 138 PME camerounaises montrent que la taille, le secteur d'activité et la forme juridique semblent constituer le socle du processus de contrôle tandis

¹ Il s'agit de NISCAM, GEFICAM, SOCEC KAP LAH, SOCECA, COFIRACI, CAMAC, COFIBA, CECID, FICAC, COMFINA, CACEC, COFDEC, CEDIC, SC N KING, COOPEMIF, Capital Union, BIZ Finance, CCI, GBF, FOCAEC, CAPROM, MACECOM, NACEC-R, Zion Crédit Financier.

que le climat social et la gestion des ressources humaines constituent des facteurs liés à la vision du dirigeant et sa capacité à mobiliser les ressources mises à sa disposition.

Sous d'autres cieux, d'autres auteurs ont mobilisé des facteurs tels la taille de l'entreprise (Nobre, 2001b), la taille et le cycle de vie (Condor, 2012), le profil du dirigeant (Chapellier, 1997), ou encore le secteur d'activité et l'espace concurrentiel (Quinn & Cameron, 1983). Nonobstant la densité et la richesse de ces travaux, nous souscrivons au constat de Condor & Rebut (2008) selon lequel tous les facteurs de contingence n'ont pas encore été mobilisés par les recherches dans la compréhension du CG en milieu PME. C'est alors que nous mobilisons un autre facteur jusqu'ici peu ou pas mobilisé dans la littérature dans la compréhension du CG dans les PME: le comportement du dirigeant.

Le choix de ce facteur n'est pas anodin. Premièrement, Ngantchou & Mouffa (2019) observent que 80% des faillites de nos PME est dû à l'amateurisme du promoteur dans la gestion et aussi à l'absence de contrôle. Ensuite, il est trivialement reconnu que le rôle central du dirigeant est une caractéristique invariante et spécifique des PME malgré leur diversité (Abi Azar, 2005 ; Wanda & Djoum, 2011). Cette reconnaissance est à notre sens susceptible de contradiction. En effet, il est reconnu depuis les travaux d'Anthony (1965) et ses prolongements, que le contrôle de gestion poursuit deux objectifs dont, l'aide à la prise de décision et l'orientation des comportements au sein de l'organisation (Meyssonier, 2019). Or en même temps, on admet presque unanimement que le processus décisionnel en contexte des PME reste très intuitif et représente davantage les aspirations du dirigeant, seul détenteur de la vision stratégique de l'entreprise. Vision qu'il peut ou ne pas communiquer !!

Dès lors, si nous appréhendons l'efficacité comme la capacité à atteindre les objectifs fixés, la question se pose en ces termes : comment jouer avec efficacité ces rôles d'aide à la prise de décision et à l'orientation des comportements des acteurs dans un contexte de décisions intuitives (peu axées sur les outils de gestion) et de personnification à outrance où d'ailleurs le dirigeant est détenteur exclusif de la vision stratégique de l'entreprise ? Quels sont les effets de ces différents traits comportementaux sur l'efficacité du contrôle de gestion ?

Voici quelques questions qui structurent l'esprit et la qualité du raisonnement déployés dans la rédaction de ce papier. En clair, l'objectif est d'analyser l'incidence du comportement du dirigeant sur l'efficacité sur contrôle de gestion dans les PME au Cameroun. Pour cela, nous présentons dans une première partie la PME en tant champ de recherche en CG (1), nous embrayons ensuite sur le soubassement conceptuel et méthodologique de la recherche (2), nous finissons avec la synthèse et la mise en perspective des résultats (3).

1. La PME comme champs de recherche en contrôle de gestion

Le seuil de classification des PME est différent d'un contexte à l'autre. En Europe par exemple, suivant la commission européenne de 2006, il s'agit des entreprises dont l'effectif du personnel ne dépasse pas 250 salariés avec un chiffre d'affaires annuel ne dépassant pas 50 millions d'euros et un total bilan inférieur ou égale à 43 millions d'euros. Au Canada, les chiffres vont jusqu'à 500 salariés. Au Cameroun², est PME toute entreprises, quel que soit son secteur d'activité qui emploie au plus 100 personnes et dont le chiffre d'affaire annuel hors taxes n'excède pas trois milliards de francs CFA. Nous commençons cette partie par un état des lieux des travaux de recherche en CG dans ces entreprises, nous essayons ensuite de caractériser le comportement du dirigeant camerounais face au CG, nous finissons par la mise en lumière d'un de l'intérêt d'une approche comportementale à effet inverse.

1.1 Etat des lieux des travaux de recherche sur le contrôle de gestion dans les PME

Pendant longtemps, la PME est restée en dehors du champ d'investigation des chercheurs spécialisés du domaine du contrôle de gestion. Pourtant, la vulnérabilité avec pour corollaires la fragilité justifierait à priori une plus grande orientation des recherches en CG dans cette catégories particulière (Van Caillie, 2003). Même s'il est vrai que quelques travaux existaient déjà ci et là, il faut dire que c'est à partir des années 2000 qu'on assiste véritablement à une recrudescence des recherches sur le contrôle de gestion en milieu des PME (Nobre, 2001b, 2001a ; Van Caillie, 2003 ; Langevin & Naro, 2003 ; Davila & Foster, 2005 ; Godener & Fornerino, 2005b ; Godener & Fornerino, 2009b ; Barbelivien, 2016 ; Abi Azar, 2005 ; Condor & Rebut, 2008 ; Meyssonier & Zawadzki, 2008 ; Bernard, 2019 ; Meyssonier, 2019 ; Ngantchou & Mouffa, 2019). A la lumière de la vulnérabilité et de la fragilité dont nous venons de faire mention, ce regain d'intérêt des recherches sur le CG dans cette catégorie d'entreprises semble lié selon nous au poids considérable de ces entités dans le tissu économique des pays dont notamment ceux en développement. Tenez par exemple, au Cameroun, selon les résultats d'une étude réalisée en 2010 par l'INS/RGE³, les PME

² Selon l'article 3 de la Loi n°2015/010 du 16 juillet 2015 modifiant et complétant certaines dispositions de la Loi n° 2010/001 du 13 avril 2010 portant promotion des PME au Cameroun.

³ Institut national de la statistique/recensement général des entreprises. Il s'agit de l'institution étatique chargée de la statistique nationale au Cameroun

représentent environ 98% des 93 969 entreprises du pays. Ces dernières contribuent à hauteur de 36% au PIB du pays (ECAM, 2015)⁴.

Plusieurs études permettent de dresser un portrait type des caractéristiques de ces entités. La synthèse de ces travaux peut être vue dans l'étude de Julien (1995) qui retient six caractéristiques essentielles jouant selon Van Caillie (2003) un rôle fort sur le design du système de contrôle de gestion. Il s'agit notamment de la taille ; la faible spécialisation ; la stratégie intuitive, réactive et peu formalisée ; d'un système d'information peu complexe ; et d'un système d'information externe simple.

Allant dans le même ordre d'idée, Raymond (1995) identifie pour sa part cinq spécificités dont le rôle dominant exercé par le dirigeant : une forte incertitude et une grande vulnérabilité ; une structure peu formalisée avec des ressources très limitées ; un système décisionnel réactif et intuitif, basé sur le court terme et reposant peu sur l'utilisation des informations et techniques formelles de gestion ; un système d'information peu développé souvent réduire à une simple fonction comptable. Sans se contredire, ces deux auteurs fournissent une grille de lecture assez importante des caractéristiques psycho-sociologiques des PME dans leur grande diversité. A la lumière de cette grille, nous tentons ici d'appréhender le comportement du dirigeant camerounais face au contrôle de gestion.

1.2 Le dirigeant camerounais face au contrôle de gestion

Au Cameroun, l'analyse du comportement des dirigeants de PME permet de dégager au moins deux caractéristiques qui s'intègrent parfaitement dans le portrait dressé par Julien (1995) et Raymond (1995) : d'une part, le processus décisionnel reste très intuitif et les décisions représentent davantage la vision et culture personnelle du dirigeant (Ngongang, 2005 ; Tachouola, 2019), d'autre part, une faible délégation de pouvoir justifiée par la volonté du dirigeant de s'assurer que rien n'échappe à son contrôle. Ce dernier a une forte tendance à personnifier l'entreprise selon ses motivations et ses antécédents personnels et professionnels (Wanda & Djoum, 2011). Cette personnification entraîne une forte confusion du patrimoine. Il accepte peu de déléguer son pouvoir et sa responsabilité à un autre acteur, de même il a peu recours à un système d'information de gestion.

⁴ Enquête camerounaise auprès des ménages. Il s'agit d'un ensemble d'étude thématique menée entre 2001 et 2014 auprès des ménages dans le cadre de la révision de certaines politiques formulées dans le DSCE

En tant que pourvoyeur de fonds voire de compétence, détenteur exclusif de la vision stratégique de l'entreprise, principal endosseur du risque résiduel, le dirigeant pèse de tout son poids sur le pilotage de ces entités (Wamba et al., 2017). Il est ainsi l'homme à tout faire et celui sur qui tout repose. Son comportement reste ainsi très mitigé entre acceptation et évitement. L'acceptation est développée à deux niveaux : d'abord au départ à travers une volonté manifeste de mettre en œuvre dans l'entreprise un service en charge du CG, puis plus tard lorsque les orientations de ce service corroborent ces intuitions et antécédents personnels. L'évitement devient progressivement le comportement du dirigeant lorsque le CG franchit son espace discrétionnaire, gage d'autonomie et du pouvoir ce dernier. Le contrôle de gestion a vraisemblablement des zones ou espaces à ne pas franchir. Il est destiné aux personnes autres que le dirigeant et ne doit sa pertinence qu'à sa capacité à converger avec les intuitions de ce dernier. Pourtant, comme le souligne à juste titre Bourguignon (2001), on ne fait pas le contrôle de gestion contre les acteurs mais avec eux. Ces traits caractéristiques offrent ainsi un prétexte, voir contexte propice à la quête d'une approche comportementale de l'efficacité du CG dans cette catégorie d'entreprise.

1.3 Vers une approche comportementale à effet inverse de l'efficacité du contrôle de gestion dans les PME

L'approche comportementale ou théorie behaviorale est mise en relief par Kren (1997) comme l'une des deux principales voies empruntées par les recherches en contrôle de gestion. Elle établit globalement la relation entre les systèmes de contrôle et leurs conséquences sur les attitudes et comportements des acteurs au sein de l'organisation. Dans ce courant, une revue rétrospective des travaux montre une forte tendance à la mobilisation des traits psychologiques du dirigeant ainsi que les caractéristiques organisationnelles de l'entreprise.

Or selon Lorrain et al. (1994) ces deux approches ne fournissent que des résultats peu satisfaisants dans la mesure où la première aboutit à des résultats inadéquats tandis que la seconde conduit plutôt à l'identification de plusieurs typologies de PME. Des auteurs ont alors très tôt recommandé de réorienter les travaux sur le comportement du dirigeant ou de l'entrepreneur. Ce d'autant plus que bien avant, Ibrahim & Goodwin (1986), à partir d'une étude sur les facteurs de succès, ont montré que le comportement de l'entrepreneur est l'un des deux principaux facteurs-clés de succès de la PME. Après ces derniers, Abi Azar (2005), mais également Bernard (2010) vont abonder dans le même sens pour indiquer que le

contrôle de gestion est fortement dépendant du comportement du dirigeant dans ces entreprises.

Ces travaux conduisent progressivement à un délaissement des approches traditionnelles (approche par les traits psychologiques du dirigeant et par les caractéristiques organisationnelles), pour une légitimation de l'approche par le comportement du dirigeant. Plusieurs études vont d'ailleurs en faire large écho (Godener et Fornerino, 2002, 2005 ; Langevin et Naro, 2003). Notre étude épouse donc cette approche behaviorale. Seulement, contrairement à ces différents travaux qui mettent en exergue l'influence du contrôle de gestion sur le comportement des acteurs, nous analysons dans ce travail l'effet inverse. Ce choix se justifie par le paradoxe que nous avons tantôt soulevé à l'introduction du papier. En effet, qu'il s'agisse de l'objectif initial d'aide à la prise de décision (Anthony, 1965), ou de celui complémentaire de canalisation des comportements des acteurs, on se retrouve toujours face à un dilemme. Comment y parvenir efficacement ? Puisque sur le premier point, il est reconnu de tous que le processus décisionnel du dirigeant en milieu PME reste très intuitif et peu basé sur les outils de gestion. Sur le second point, ce dernier personnifie l'entreprise selon ses motivations et ses antécédents personnels et professionnels. C'est donc en toute logique au sens de Meyssonier (2019), que nous focalisons l'attention sur son comportement avec pour objectif de mesure son incidence sur l'efficacité du contrôle de gestion. Nous allons pour se faire circonscrire la recherche dans une approche méthodologique particulière.

2. CONCEPTUALISATION ET METHODOLOGIE DE RECHERCHE

Il semble nécessaire de procéder tout d'abord à une analyse conceptuelle avant d'envisager une approche méthodologique de recherche.

2.1 Cadre conceptuel

L'analyse conceptuelle concerne principalement dans ce cas précis le concept d'efficacité du contrôle de gestion en contexte PME et celui du comportement du dirigeant de ces entités.

2.1.1 Efficacité et condition d'efficacité du contrôle de gestion

L'efficacité d'un objet ou d'un système s'appréhende comme sa capacité à atteindre les objectifs pour lesquels il a été conçu. C'est dans ce sens que le dictionnaire Le Petit Robert (2017), perçoit l'efficacité comme « ce qui produit l'effet qu'on attend ». L'efficacité du contrôle de gestion se mesure à travers son aptitude à apporter assistance au dirigeant dans le pilotage de l'entreprise. Pour ce faire, en plus de ses missions traditionnelles de calcul des

coûts, de budgétisation pour ne citer que celles-là, il doit élaborer, transmettre, et faire circuler régulièrement les informations à tous les niveaux de l'organisation, et mettre en place les indicateurs de performance. A propos du CG, Guedj & Camus (2000) expliquent qu'il ne faut pas percevoir ce dernier comme un métier ou un service incombant aux spécialistes. Selon cet auteur, pour être plus efficace, fonctionnel et opérationnel, le contrôle de gestion doit être vu comme une fonction partagée par le plus grand nombre de responsables au sein de l'entité.

Par ailleurs, à la suite de Bouquin (2005) l'on reconnaît deux acceptions complémentaires au CG à savoir la vérification et la maîtrise. Il s'agit d'une vérification et d'une maîtrise globale de l'entité sans restriction. Pour cela, le contrôle doit savoir, le contrôle doit voir, le contrôle doit pouvoir.

Le savoir ici implique que le contrôleur doit disposer des informations de toute nature pouvant d'une quelconque manière influencer l'activité de l'entreprise. Ainsi qu'il s'agisse de l'origine et de l'utilisation des fonds ou encore de la vision et des intentions stratégiques du propriétaire dirigeant, il ne doit exister de zone interdite au contrôle.

D'où le contrôle doit voir, c'est-à-dire être regardant sur tout ce qui se passe dans l'entreprise. Ayant aussi un objectif d'orientation et de convergence des comportements, le contrôle doit observer l'évolution du patrimoine et l'utilisation des ressources, la cohérence des comportements et mouvements d'ensemble dans l'entreprise. Il est par exemple fréquent en milieu PME d'assister à une confusion du patrimoine et de son propriétaire qui entraîne une dispersion des fonds et une utilisation non appropriée des ressources de l'entreprise. Or, l'activité de contrôle doit constituer une barrière à ces agissements en se mouvant en un ensemble de sécurité contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Ceci implique que le contrôle doit pouvoir ; c'est-à-dire être à mesure d'influencer le processus décisionnel du dirigeant. Le pouvoir du contrôle de gestion peut se résumer en sa capacité à faire tenir compte de ses opinions dans le processus décisionnel et à mettre en œuvre ses orientations au sein de l'entité. C'est d'ailleurs dans ce sens que Bouquin (2005) mentionne que le contrôle de gestion dans son sens anglo-saxon, prend avant tout un sens de maîtrise et d'autorité.

2.1.2 Comportement du dirigeant à l'égard du contrôle de gestion

L'étude de Bernard (2010) met en relief l'incidence de la trajectoire du dirigeant sur les caractéristiques de son système de contrôle de gestion. En analysant l'influence du comportement du dirigeant sur l'efficacité du CG, la recherche vise à identifier les aspects comportementaux susceptibles d'améliorer l'efficacité du contrôle en milieu PME. A partir

des traits caractéristiques du comportement du dirigeant camerounais décrits plus haut, mais surtout à partir de l'exploitation des données obtenues lors des entretiens exploratoires⁵ liminaires couplée à la revue des travaux de plusieurs auteurs dont notamment ceux de Fornerino & Godener (2006) ; Godener & Fornerino (2005, 2009), Langevin & Naro (2003), Condor & Rebut (2008), nous avons retenu quatre dimensions composites susceptibles d'influencer sur l'efficacité du CG.

➤ ***Fréquence de participation au contrôle de gestion***

Cette variable est implicitement mise en relief dans la littérature avec une diversité d'approche. Selon Langevin & Naro (2003) l'exercice d'un contrôle régulier par le manager est tributaire d'une forme de pression sur les acteurs à quelque niveau de l'organisation, les conduisant ainsi à plus d'effort dans l'accomplissement de leur tâche. Bernard (2010) obtient qu'en fonction des valeurs prises par les variables relatives à la trajectoire du dirigeant, le système de contrôle gestion répond à une temporalité qui se révèle être dépendante du niveau d'implication stratégique du dirigeant. Godener & Fornerino (2009) reconnaissent pour leur part que la participation du dirigeant au CG augmente la motivation, l'implication, la satisfaction au travail et l'adhésion aux objectifs. C'est ce que Lavigne (2002) appelle « *implication du chef d'entreprise dans le CG* ». Nous posons l'hypothèse suivante :

H1 : L'efficacité du contrôle de gestion est d'autant plus accru que la fréquence de participation du dirigeant au contrôle quotidien est élevée.

➤ ***La transmission des informations au contrôle de gestion***

Le partage des informations en milieux PME reste un épiphénomène pour le dirigeant qui d'ailleurs s'en sert comme un levier de pouvoir et d'autonomie. Il se crée alors une solitude du dirigeant que Bernard (2010) perçoit comme un obstacle à la réflexion en équipe ou avec des partenaires en milieux PME. « *Le système d'information interne est généralement trop faible, car les échanges d'informations avec les subordonnés sont insuffisants, malgré la proximité* » (Bernard, 2010).

Godener et al. (2002), indiquent que la participation des managers au processus de contrôle de gestion en termes de transmission systématique d'informations fiables et complètes n'est pas naturelle et délibérée. Pourtant une corrélation positive, justifiée par l'apport informationnel, est établie entre la participation du dirigeant à l'élaboration des outils du contrôle et la

⁵ Ces entretiens ont été effectués en début d'étude auprès des contrôleurs de gestion de dix PME avec pour but de caractériser le comportement du dirigeant de chacune de ses entreprises par rapport au contrôle de gestion, mais aussi d'apprécier l'efficacité de cette fonction dans l'entreprise

performance de ceux-ci (Langevin & Naro, 2003). On reconnait en effet que le fonctionnement des outils du CG, leur adaptation aux besoins et à la situation propre de chaque organisation voir chaque service repose sur une collaboration entre contrôleur de gestion et les destinataires des informations (Bourguignon et al., 2002). Allant dans le même sens, Godener & Fornerino (2005a) font remarquer que le fonctionnement des outils du CG « exige qu'ils soient régulièrement renseignés par les multiples détenteurs d'informations ». Pour eux, si le contrôleur de gestion n'obtient pas l'information manquante dans les délais, ou n'obtient qu'une information peu fiable ou incomplète, la qualité du budget, du suivi des réalisations, du reporting en sera affectée et leur utilisation possible réduite. Nous émettons dès lors l'hypothèse si après :

H2: la coopération du dirigeant dans la transmission complète et régulière des informations qu'il détient améliore l'efficacité du contrôle de gestion.

➤ ***L'utilisation des informations issues du contrôle dans la prise de décision***

L'un des volets importants de la participation du manager au processus de contrôle est la prise en considération des informations fournies par le CG dans sa prise de décision. Bernard (2019) montre que l'utilisation de données issues du système de CG est subordonnée à l'appropriation de celles-ci par le propriétaire dirigeant, qui est l'utilisateur final. Selon l'auteur, « l'appropriation s'effectue suite à l'usage quotidien des outils de contrôle de gestion par l'utilisateur » (Bernard, 2019). Or d'après le constat de Godener et al. (2003) la prise en considération des informations issues du CG par le dirigeant de PME dans son processus décisionnel n'est pas naturelle. Ce dernier a une forte tendance à porter à priori un jugement sur le CG, et celui-ci conditionne dès lors l'utilisation ou non des informations qui lui sont fournies. Pourtant très tôt déjà, Caplan (1992) montrait avec l'exemple de la comptabilité qu'un système de contrôle adossé sur cet outil permettait de fournir des informations à même d'améliorer la capacité des acteurs à prendre des décisions qui vont dans le sens des besoins de l'organisation. Nous formulons l'hypothèse suivante :

H3 : Le contrôle de gestion est d'autant plus efficace que le dirigeant utilise constamment les informations qui lui sont fournies dans la prise de décision

➤ ***Attitude face au contrôle de gestion***

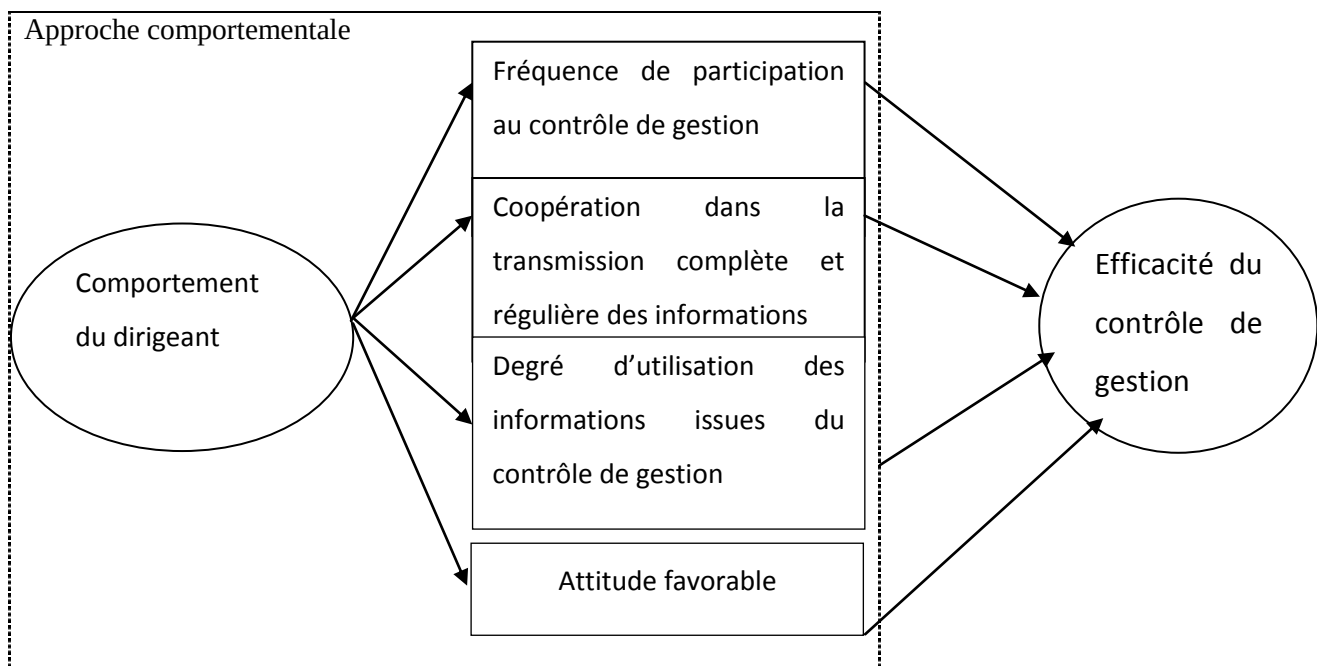
Dans leur étude, Godener & Fornerino (2004) montrent au moyen d'une enquête que le regard que les managers portent sur le contrôle de gestion, c'est-à-dire leur attitude envers le

processus influence leur degré de participation à ce processus. Bernard (2010) pour sa part obtient une parfaite correspondance entre le design du système de contrôle de gestion et l'attitude du dirigeant que l'auteur présente d'ailleurs comme variable clé de la trajectoire de ce dernier. Une perception favorable du CG comme outil stratégique d'aide au pilotage permettrait donc d'améliorer le design du CG et donc d'accroître son efficacité. C'est allant dans ce sens que, les résultats des travaux de Godener & Fornerino (2004) établissent une corrélation positive significative entre la perception du contrôle de gestion comme « *Conseiller de la direction et organe de surveillance* » et la qualité de la relation du contrôleur de gestion et le dirigeant. Il apparaît que, la perception du manager sur contrôle de gestion en influençant sur la qualité de ces rapports avec le contrôleur influence par la même le déploiement efficace de cet outil au sein de l'organisation. Nous formulons l'hypothèse suivante :

H4 : Le contrôle de gestion est d'autant plus efficace que le dirigeant lui porte une attitude favorable.

A partir de ces différentes hypothèses de recherche, nous proposons la modélisation si après synthétiser l'architecture globale du modèle de recherche :

Schéma n° 1 : Modèle général de recherche



Source : Auteurs

2.2 Approche méthodologique de l'étude

Nous avons déployé une démarche dichotomique axée sur des entretiens qualitatifs exploratoires et des enquêtes quantitatives confirmatoires. Cette jonction d'approche nous semble enrichissant puisque comme le montre Corriveau (2014) : « *le réel peut accueillir plus d'une démarche scientifique et personne ne peut prétendre à son explication totale et finie* ». Nous voulons ici circonscrire notre travail dans une approche scientifique, ce qui nous permettra par la suite d'opérationnaliser les variables d'étude, avant d'embrayer sur la collecte et l'analyse des données.

2.2.1 Démarche et justification

La méthodologie peut être appréhendée comme une succession d'étapes que le chercheur emprunte pour élaborer son projet de connaissance. L'importance de la méthodologie réside dans son aptitude à justifier la qualité de la recherche et la validité des résultats. C'est de sa pertinence, mais également de la rigueur qui la caractérise que la recherche peut véritablement sa scientificité. Elle doit pour ce faire s'intégrer dans une posture épistémologique définie à l'origine par Piaget (1967) comme l'étude de la constitution des connaissances valables.

On reconnaît généralement dans le domaine des sciences de gestion deux postures épistémologiques (Gavart-Peret et al., 2008 ; Le Flanchec, 2011 ; Thietart et al., 2014) : positivisme associé aux travaux fondateurs d'Auguste Comte⁶ (1949), et le constructivisme qui remonte aux travaux de Piaget (1967). Bien qu'il existe plusieurs critères de différenciation de ces postures, le critère le plus pertinent reste la position du chercheur par rapport à son objet de recherche (Gavart-Peret et al., 2008). Ainsi notre extériorité à l'objet de cette recherche positionne notre étude dans une posture positiviste.

A partir de cette posture, ce travail adopte une démarche de déduction à partir des hypothèses. Cette démarche empirico-formelles est qualifiée d'hypothético-déduction. Bachelard (2012) la résume en ces termes : « *le fait scientifique est conquis, construit, et constaté* ». Conquis parce qu'il se distingue des allégations, préjugés et jugements de valeur en s'appuyant sur un corpus théorique spécifique. Construit parce que la connaissance scientifique est avant tout un

⁶ Auguste Comte est le père de l'épistémologie moderne fondé sur son cours de philosophie positive qu'il intitule Positivisme Scientifique. Avec son ouvrage paru en 1949, il démontre que « *le caractère fondamental de la philosophie positive est de regarder tous les problèmes assujettis à des lois naturelles, dont la découverte précise et la réduction au moindre nombre possible sont le but de tous nos efforts* »

produit de l'esprit humain qui se construit en neutralisant et en franchissant les obstacles épistémologiques. Et enfin constaté dans les faits, c'est-à-dire vérifié empiriquement.

C'est donc à la lumière de ce triptyque de l'auteur sur construit scientifique que nous avons déployé notre démarche. En effet, nous avons à travers la littérature existante, passé en revue les différents axes du comportement du dirigeant susceptibles d'expliquer l'efficacité du CG (la conquête). A partir de ces axes, nous avons construit des hypothèses de recherche (la construction). Il sera alors question dans le prolongement de notre travail, de procéder à la vérification des faits par l'étude empirique (le constat).

Le choix de cette approche se justifie par le type d'objectifs que nous nous sommes fixés afin de répondre à notre problématique de recherche. En fait, notre recherche qui s'inscrit dans le courant comportementaliste avec une démarche quantitative, vise à expliquer un phénomène bien précis : « *l'influence du comportement du dirigeant sur l'efficacité du contrôle de gestion dans les PME* ». Il s'agit donc ici d'une étude de type explicative qui nécessite une précision dans la mesure des variables.

2.2.2 Mesure des variables

Ce point semble fondamental dans une recherche de ce type en ce sens qu'il est étroitement lié à la validité interne de la recherche. Gavart-Peret et al. (2008), montrent en effet que « *la validité interne correspond au fait de s'assurer que le chercheur, par le biais des instruments de mesure retenus et de la méthode mise en œuvre, a bien été capable de mesurer ce qu'il souhaitait mesurer. La validité interne concerne donc l'isomorphisme des résultats avec la réalité étudiée* ». Mesurer une variable consiste à trouver les indicateurs ou facettes explicatives de cette variable.

Nos hypothèses de recherche ayant mobilisé plusieurs variables, l'opérationnalisation de ces différentes variables s'est faite en distinguant les variables comportementales de celles liées à l'efficacité du contrôle de gestion. Ainsi pour ce qui est des variables comportementales, nous sommes partis des données de l'étude exploratoire⁷ couplées à la revue des travaux pour retenir un certain nombre d'items relatifs à chacune des variables. Ainsi, la fréquence de participation du dirigeant au CG est mesurée par une série de 3 items. La seconde variable quant à elle analysant la coopération dans la transmission complète et régulière des informations est mesurée par 6 items. L'utilisation des informations dans le processus

⁷ Rappelons que le recoupement des informations obtenues des contrôleurs de gestion de nos dix entreprises sélectionnées lors de cette phase se présentait comme une doléance de ces derniers envers la hiérarchie à fin d'améliorer l'efficacité de leurs actions au sein de l'organisation.

décisionnel est mesurée par 5 items. L'attitude du dirigeant face au contrôle est appréhendée par 3 items. La seconde variable relative à l'efficacité du contrôle de gestion est mesurée au moyen d'une série de 9 items. Le questionnaire de recherche présenté **annexe1** donne une vue synoptique de la mesure de ces différentes variables de recherche. Le dictionnaire des variables dressé à partir de ce questionnaire nous a révélé au total 33 variables.

2.2.3 Collecte et analyse des données

La collecte des données s'est effectuée en deux phases. Dans un premier temps, nous avons à partir de nos propres expériences⁸, mené une étude exploratoire auprès des contrôleurs de gestions de dix PME dans la ville de Douala. Avec cette étude liminaire, nous avons sommairement dressé un portrait dominant des traits caractéristiques du comportement du dirigeant suivant les réalités de chaque entreprise. Nous avons également pu porter une appréciation sur l'efficacité du CG en rapport avec les différents traits comportementaux. Les informations complémentaires obtenues durant cette phase nous ont permis de construire et d'affiner le questionnaire d'étude à fin de passer à la collecte des données à proprement parler.

Pour cette première phase, nous n'avons pas faire appel à un quelconque logiciel. Nous avons analysé manuellement les données collectées en essayant à chaque fois de les regrouper autour d'un axe afin de retenir à la fin variable comportementales les plus enracinées.

Dans la deuxième phase, nous avons réalisé une enquête à l'aide du questionnaire, instrument de collecte le plus développé dans les recherches quantitatives (Thietart et al., 2014). Pour son élaboration, nous avons tenu à respecter quelques prescriptions notamment celles liées à la formulation et à la progressivité des questions. Pour cela, dans un vocabulaire, un style et des termes simples, nous avons opté pour des questions fermées et non embarrassantes en vue de susciter la sincérité et l'objectivité de l'enquêté. Cette logique nous a semblé indispensable dans la mesure où nos enquêtés peuvent être très occupés et dont avoir peu ou pas de temps à nous consacrer.

L'administration du questionnaire s'est faite en deux phases : d'abord le pré test du questionnaire auprès de quelques individus de l'échantillon afin de vérifier sa fluidité, sa clarté, sa compréhension et la pertinence des modalités de réponse, ensuite l'administration

⁸ Rappelons ici que pour avoir travaillé quelques années auparavant en entreprise et notamment au service de la comptabilité/contrôle, nous (un des auteurs) avons pu par nous-même constater un certain nombre de difficultés liées à la collaboration avec la hiérarchie (dirigeant) ce qui engendrait d'importants dysfonctionnements au sein de l'entreprise

directe en face à face et par voie de courrier physique. Notre population étant constitué des dirigeants de PME, l'enquête s'est faite auprès des entreprises des villes de Douala et Yaoundé sélectionnées à partir de la base des données de l'institut nationale de la statistique. Pour faire partir de la liste, l'entreprise devait respecter un certain nombre de critères, notamment justifier d'un minimum d'ancienneté de cinq ans, avoir une unité formelle en charge du CG dans la structure organisationnel. Nous avons administré au total 117 questionnaires aux dirigeant d'entreprise de divers secteurs d'activité. Nous avons récolté 54 questionnaires dont seulement 48 remplis de manière à être exploités, soit un taux de 88%.

A partir du logiciel SPSS, nous avons dans un premiers temps effectué l'analyse en composante principales sur nos différentes variables à fin de réduire les dimensions de nos données. Nous avons ensuite procédé aux analyses de régression linéaire simple et multiple en fonction du nombre de facteurs révélés par l'ACP pour tester et apprécier la significativité statistique du modèle en étude. Il s'agit précisément de la régression linéaire simple pour la première, deuxième et quatrième hypothèse en raison de leur caractère uni factoriel à l'issu de l'ACP, et de la régression linéaire multiple pour la troisième hypothèse par rapport à son caractère multi factoriel comme le montre la synthèse si dessous.

3. SYNTHÈSE, DISCUSSIONS ET MISE EN PERSPECTIVE DES RESULTATS

Nous faisons ici une synthèse des résultats obtenus au niveau de nos différentes hypothèses de recherche, en essayant à chaque fois de les rapprocher aux études antérieures. Nous essayons par la même de faire une mise en perspective ces résultats.

3.1 Mise en exergue de l'influence de la fréquence de participation du dirigeant sur l'efficacité du contrôle de gestion

Il s'agit ici des résultats du test de la première hypothèse. L'ACP réalisée précédemment sur les différentes variables impliquées dans celle-ci nous a donné un facteur de part et d'autre, ce qui conduire naturellement au test de régression simple dont voici donné ci-dessous une synthèse des résultats :

Tableau 1: Récapitulatif du modèle de régression

Modèle	R	R-deux	Fisher		
			F	Ddl	Sig
Valeur	0,633	0,401	30,78	1	0,000

Source : nos soins à partir de SPSS

Tableau 2 : Coefficients du modèle d'ajustement

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
(Constante)	2,301E-016	,113		0,000	1,000
Participation systématique au contrôle quotidien	,633	,114	,633	5,548	,000

Source : nos soins à partir de SPSS

Le premier tableau nous donne un coefficient R d'une valeur de 0,633, ce qui traduit une forte corrélation positive en les deux variables. Le R-deux quant à lui nous donne un pouvoir d'explication d'environ 40%, ce qui est acceptable. Nous avons également un F de Fisher d'une valeur de 30,78 avec une signification de 0,000 ce qui nous donne satisfaction sur la qualité du modèle de régression. Dans le second tableau le coefficient T de Student a une valeur de 5,548 (supérieur au seuil critique de 2), ce qui nous donne satisfaction. Ces paramètres étant globalement satisfaisants, *l'hypothèse 1 est donc confirmée* et nous obtenons le modèle de régression suivant:

$$Y = \underset{(5,548)}{0,633X} + \underset{(0,000)}{2,301E-016}$$

Où Y représente l'efficacité du CG et X la fréquence de participation du dirigeant au contrôle quotidien. En clair ceci signifie que

Efficacité du contrôle de gestion = 2,301E-16 + 0,633Participation systématique au contrôle quotidien

Ces résultats rejoignent l'idée de (Kren, 1997) selon laquelle la participation du dirigeant au CG favorise la qualité des informations fournies, ainsi que la clarté des objectifs. C'est donc visiblement pour cette raison que Guedj & Camus (2000) indiquent qu'il ne faut pas percevoir le contrôle de gestion comme une fonction destinée uniquement aux spécialistes. Selon lui, pour être plus efficace, fonctionnel et opérationnel, le contrôle de gestion doit être vu comme une fonction partagée par le plus grand nombre de responsables au sein de l'entité.

3.2 Mise en exergue de l'influence de la coopération du dirigeant dans la transmission des informations détenues sur l'efficacité du contrôle de gestion

Cette influence est mise en exergue au moyen d'un test de régression linéaire simple à partir des facteurs obtenus de l'ACP sur les différentes variables impliquées. Les tableaux qui suivent présentent de manière synthétique les résultats de ce test.

Tableau 3: Récapitulatif du modèle de régression

Modèle	R	R-deux	Fisher		
			F	Ddl	Sig
Valeur	0,749	0,560	58,633	1	0,000

Source : nos soins à partir de SPSS

Tableau 4: Coefficients du modèle d'ajustement

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
(Constante)	1,731E-016	0,097		0,000	1,000
Coopération dans la transmission complète et régulière des informations	0,749	0,098	0,749	7,657	,000

Source : nos soins à partir de SPSS

Le premier tableau nous donne un coefficient R d'une valeur de 0,749 qui traduit une forte corrélation positive entre les variables en présence. Le R-deux quant à lui nous révèle un pouvoir explicatif d'environ 56%. La valeur du F de Fisher de 30,78 avec une signification de 0.000, rassure également sur la qualité du modèle de régression. Le second tableau quant à lui présente un coefficient T de Student d'une valeur de 5,548 (supérieur seuil critique de 2), ce qui nous donne satisfaction. Dès lors nous obtenons dans le même tableau les coefficients du modèle de régression. Celui-ci est alors donné par l'équation :

$$Y = 0,749X + 1,731E-016$$

(7,657) (0,000)

En clair, ceci signifie que :

Efficacité du contrôle de gestion = 1,73E-016 + 0,749 Coopération du dirigeant dans la transmission complète et régulière des informations détenues

Ainsi, sur la base de ces données, nous disons que l'efficacité du CG est une fonction croissante de la coopération du dirigeant dans la transmission complète et régulière des informations détenues ce qui nous permet de confirmer l'hypothèse 2.

3.3 Mise en relief de l'influence de l'utilisation des informations reçues sur l'efficacité du contrôle de gestion

Cette influence est déterminée à travers le test de régression multiple. En fait l'ACP réalisée sur les indicateurs de mesure des variables impliquées dans cette hypothèse nous a donné plus d'une composante, ce qui appelle naturellement à une analyse de régression multiple :

Tableau 5: Récapitulatif du modèle de régression

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,917	,841	,838	,40258826
2	,929	,864	,858	,37743262

Source : nos soins à partir de SPSS

Tableau 6: Matrice des coefficients du modèle de régression

Modèles		Coefficients non standardisés		Coeff Standardisés	T	Sig.	Statistiques de colinéarité	
		A	Erreur	Bêta			Tolérance	VIF
1	(Constante)	-5,574E-017	0,058		0,000	1,000		
	Utilisation constante des informations issues du CG pour convaincre les différents acteurs dans l'entreprise	0,917	0,059	0,917	15,620	0,000	1,000	1,000
2	(Constante)	-4,168E-017	,054		,000	1,000		
	Utilisation constante des informations issues du CG pour convaincre les différents acteurs dans l'entreprise	,917	,055	,917	16,661	,000	1,000	1,000
	Utilisation constante des informations issues du CG pour donner des orientations	,149	,055	,149	2,709	,010	1,000	1,000

Source : nos soins à partir de SPSS

L'analyse nous révèle deux modèles de régression. Le second modèle est meilleur que le premier de par son pouvoir explicatif ($0,858 > 0,838$), c'est donc lui qui nous intéresse. Ce modèle présente un coefficient de corrélation R d'une valeur de 0,929 ce qui traduit une forte relation positive entre nos deux facteurs explicatifs et la variable expliquée en présence. Le pouvoir explicatif nous est donné dans ce même tableau par un R-deux ajusté d'une valeur de 0,858, ce qui nous semble satisfaisant. La qualité du modèle d'ajustement quant à lui nous est donnée par un F de Fisher d'une valeur de 142,464 avec une signification de 0,000 qui rassure sur la bonne qualité.

Le second tableau pour sa part, présente en plus des coefficients de l'équation du modèle d'ajustement, le coefficient T de Student d'une valeur de 16,661 qui est largement supérieur au seuil minimum de 2, d'où une seconde satisfaction sur le modèle de régression. Celui-ci est donc donné par l'équation suivante :

$$Y = 0,917X_1 + 0,149X_2 - 4,168E-017$$

$$(16,661) \quad (2,709) \quad (0,000)$$

Concrètement, on obtient que :

Efficacité du contrôle de gestion = 4,168E-017 + 0,917 Utilisation constante des informations issues du contrôle pour donner des orientations dans l'entreprise + 0,149 Utilisation constante des informations issues du contrôle pour convaincre les différents acteurs au sein de l'entreprise

Par ailleurs le second tableau nous donne satisfaction sur la statistique de colinéarité avec un VIF supérieur à 3,3 et une tolérance supérieure ou égale à l'unité. Globalement, ce modèle de régression est satisfaisant. Sur cette base, *l'hypothèse 3 est confirmée*. Ces résultats confortent la position de (Bouquin, 1997) qui explique que l'un des facteurs de succès du contrôleur de gestion est la prise en compte de ses opinions par les managers. D'ailleurs, (Byrne & Pierce, 2007) montrent qu'avec un peu de recul, le contrôleur a une meilleure vision des problèmes et donc des solutions que le dirigeant souvent trop impliqué dans les aspects financiers.

3.4 Mise en exergue de l'influence de l'attitude favorable du dirigeant sur l'efficacité du contrôle de gestion

L'attitude favorable du dirigeant a été appréhendée par trois items. L'ACP sur ces items nous a donné une seule composante constituée par deux items que nous appelons **attitude du dirigeant à l'égard du contrôle de gestion**. Voici les résultats de l'analyse de régression linéaire simple sur cette hypothèse :

Tableau 7: Récapitulatif du modèle de régression

Modèle	R	R-deux	Fisher		
			F	Ddl	Sig
Valeur	0,054	0,003	0,133	1	0,717

Source : nos soins à partir de SPSS

Tableau 8: Coefficients du modèle d'ajustement

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
(Constante)	1,429E-016	0,146		0,000	1,000
Attitude favorable au contrôle de gestion	0,054	0,147	0,054	0,365	,717

Source : nos soins à partir de SPSS

Le premier tableau nous donne un coefficient R d'une valeur de 0,054, ce qui traduit une absence de relation entre les variables en présence. Le R-deux vient d'ailleurs conforter cette position par une valeur du pouvoir explicatif égale à 0,003 ce qui traduit que l'efficacité du CG ne s'explique pas par l'attitude du dirigeant envers celui-ci. Dans le même ordre, le F de Fisher nous donne une valeur de 0,133 à un seuil de signification de 0,717. Ce chiffre, très loin du seuil de satisfaction démontre la mauvaise qualité du modèle d'ajustement.

Le second tableau quant à lui va dans le sens que le premier dans la mesure où nous avons un coefficient T de Student d'une valeur de 0,365 (très inférieur seuil critique de 2), avec une valeur des coefficients du modèle de régression tendant à 0, ce qui ne permet pas de concevoir un modèle régression. Ces résultats n'étant globalement pas satisfaisant, nous disons qu'il n'existe pas de relation entre l'efficacité du CG et l'attitude du dirigeant envers celui-ci, d'où *l'hypothèse 4 est infirmée.*

CONCLUSION

Cette étude est née du paradoxe observé entre les missions assignées au contrôle de gestion (aide à la prise de décision et orientation des comportements) et le comportement du dirigeant en contexte PME. L'article s'est dès lors donné pour ambition d'analyser l'influence des traits comportementaux du dirigeant en milieu PME sur l'efficacité du contrôle de gestion. Pour ce faire, nous avons au moyen d'une revue critique de la littérature couplée à une étude exploratoire par entretiens auprès des contrôleurs de gestion, identifié dans un premier temps les principales dimensions comportementales du dirigeant susceptible d'influencer l'efficacité du CG : la participation au contrôle de gestion, la coopération dans la transmission des informations, l'utilisation des informations produites et l'attitude favorable envers le CG. Ces différentes dimensions nous ont permis de construire et de tester un modèle général de recherche à partir des données collectées auprès des dirigeants d'entreprises constitutives de notre échantillon d'étude.

A l'issue, il ressort que la participation régulière, le degré de coopération dans la transmission complète et régulière des informations, puis l'utilisation des informations produites par le dirigeant améliore significativement l'efficacité du contrôle de gestion. Par ailleurs, l'attitude favorable de ce dernier envers le contrôle de gestion n'influence pas significativement son efficacité. Ces résultats constituent en clair une invite à l'endroit des dirigeants. Ces derniers devraient s'inscrire dans l'approche moderne du management d'entreprise qui se veut axée sur les outils de gestion parmi lesquels le CG.

Cela passe par la transition d'un processus décisionnel intuitif vers un processus axé sur informations issue du contrôle, ou tout au moins d'allier à leur intuition ces informations afin d'améliorer la qualité des décisions prises, d'autant plus que Ngantchou & Mouffa (2019) indiquent que 80% de faillite des PME est dû à l'amateurisme du dirigeant. Cela implique également un partage de l'information à tous les niveaux dans l'entreprise et non une concentration entre les mains d'un individu qui n'entend guère les partager.

Quoique satisfaisants, ses résultats présentent quelques limites inhérentes d'une part à la taille de l'échantillon et aux dimensions empiriques des traits comportementaux identifiés. Au niveau de la taille il faut reconnaître qu'en optant pour un échantillon aléatoire de convenance, nos résultats s'exposent à un souci de généralisation du fait de la non représentativité de l'échantillon. Au niveau des traits comportementaux identifiés, nous ne pouvons pas prétendre avec certitude avoir identifié dans le cadre cette seule étude l'ensemble des aspects comportementaux susceptible d'influencer l'efficacité du CG dans le contexte PME. Une étude longitudinale centrée sur quelques cas pourrait s'avérer particulièrement enrichissant dans cette perspective. Toutefois, nous pensons avoir atténué considérablement ces insuffisances à travers la rigueur méthodologique et le bon sens qui ont présidé à la conduite de ce travail.

Comme perspectives, il serait intéressant d'adjoindre à cette étude l'influence du profil psychosociologique des dirigeants de PME et le critère avantages/coût des mécanismes de contrôle de gestion. On pourrait dans ce sens mener une étude croisée sur leurs caractéristiques psychosociologiques et les différents traits comportementaux mise en relief dans cette étude en rapport avec l'efficacité du contrôle de gestion. Une telle étude permettrait de capter le rôle modérateur ou médiateur que peuvent jouer certaines variables psychologiques entre le comportement du dirigeant et l'efficacité du contrôle de gestion. Dans la même lancée, il serait tout aussi intéressant d'interroger les mécanismes de contrôle de gestion, leur coût et leurs avantages afin d'effectuer l'arbitrage, leur adéquation avec le coût de transaction de ceux-ci (Ebondo Wa Mandzila & Pigé, 2002) . Enfin, il y a lieu aussi d'interroger le comportement et la vision stratégique de propriétaires-dirigeants de PME et la non performance de leurs entreprises à travers les pertes que ces variables induisent (Nkongolo-Bakenda et al., 1994) par rapport aux avantages du fait de la mise en place d'un bon système de contrôle.

BIBLIOGRAPHIE

- Abi Azar, J. (2005). Les outils de contrôle de gestion dans le contexte des PME : Cas des PMI au Liban. 26^{ème} Congrès de l'AFC, Comptabilité et Connaissances (France), 25-36.
- Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems; a framework for analysis*. Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University.
- Bachelard, G. (2012). *La formation de l'esprit scientifique. Contribution à une psychanalyse de la connaissance objective*. (révisée le 27 février 2015). Librairie philosophique J. VRIN.
- Barbelivien, D. (2016). *Contribution au débat sur l'analyse de la structuration du contrôle de gestion en ETI par la théorie de la traduction*. 40.
- Bernard, O. (2010). *Système de contrôle de gestion et trajectoire du propriétaire-dirigeant de petite entreprise: Le secteur de l'agencement d'intérieur dans le grand Est* [Thèse de doctorat, Université Paris-Est].
- Bernard, O. (2019). L'appropriation du système de contrôle de gestion par le propriétaire-dirigeant de petite entreprise : Trois étapes en lien avec le concepteur. *Revue internationale P.M.E.*, 32(1), 101- 125.
- Bouquin, H. (1997). *Les fondements du contrôle de gestion* (2ème). Presses universitaires de France.
- Bouquin, H. (2005). *Les grands auteurs en contrôle de gestion*. EMS - Management & Société.
- Bourguignon, A. (2001). Evaluer les performances (I) : Comment penser ensemble GRH et contrôle de gestion. *ESSEC*, 604, 16- 19.
- Bourguignon, A., Malleret, véronique, & Norreklit, H. (2002). L'irréductible dimension culturelle des instruments de gestion : L'exemple du tableau de bord et du balanced scorecard. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 8, 7-32.
- Byrne, S., & Pierce, B. (2007). Towards a More Comprehensive Understanding of the Roles of Management Accountants. *European Accounting Review*, 16(3), 469- 498.
- Caplan, E. H. (1992). The Behavioral Implications of Management Accounting. *Management International Review*, 32, 92- 102.
- Chapellier, P. (1997). Profils de dirigeants et données comptables de gestion en PME. *Revue internationale P.M.E. Économie et gestion de la petite et moyenne entreprise*, 10(1), 9- 41.
- Condor, R. (2012). Le contrôle de gestion dans les PME : Une approche par la taille et le cycle de vie. *Revue internationale P.M.E. Économie et gestion de la petite et moyenne entreprise*, 25(2), 77- 97.
- Condor, R., & Rebut, K. (2008, octobre 8). *Déterminants et modes opératoires du contrôle de gestion dans les PME : Une approche qualitative comparative*.
- Corriveau, R. (2014). La méthodologie de la théorisation enracinée et les grandes enquêtes publiques. *Approches inductives : travail intellectuel et construction des connaissances*, 1(1), 179- 209.
- Coupal M. (1994), "Les PME, copie conforme de son fondateur", *Revue d'Organisation*, vol. 3 n° 2
- Davila, A., & Foster, G. (2005). Management Accounting Systems Adoption Decisions : Evidence and Performance Implications from Early-Stage/Startup Companies. *Accounting Review - ACCOUNT REV*, 80, 1039- 1068.
- Ebondo Wa Mandzila, E., & Pigé, B. (2002). L'arbitrage entreprise/marché : Le rôle du contrôle interne, outil de réduction des coûts de transaction. *Association Francophone de Comptabilité*, 8(2), 51 à 67.
- Fornerino, M., & Godener, A. (2006). Être contrôleur de gestion en France aujourd'hui : Conseiller, adapter les outils,... et surveiller. *Revue Finance Contrôle Stratégie*, 9, 187- 208.

- Gavart-Peret, M.-La., Gotteland, D., Haon, C., & Jolibert, A. (2008). *Méthodologie de la recherche en sciences de gestion—Réussir son mémoire ou sa thèse: Vol. 2ème Edition* (Pearson France, Pearson France) [Computer software].
- Godener, A., & Fornerino, M. (2004). Rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion, perception du contrôle de gestion et qualité des relations contrôleurs - managers : Une étude exploratoire. *HAL, Grenoble Ecole de Management (Post-Print)*.
- Godener, A., & Fornerino, M. (2005). Pour une meilleure participation des managers au contrôle de gestion. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 11, 121.
- Godener, A., & Fornerino, M. (2009). *La participation des managers au contrôle de gestion et leur performance managériale*. CD ROM.
- Godener, A., Fornerino, M., & Deglaine, J. (2002). *Implication des acteurs dans le processus de contrôle de gestion : Influence des pratiques de communication orale des contrôleurs de gestion sur les attitudes et comportements des managers*. 35.
- Godener, A., Fornerino, M., & Deglaine, J. (2003). *Influence des pratiques de communication orale des contrôleurs de gestion sur les attitudes et comportements des managers*. 28.
- Guedj, N., & Camus, P. (2000a). *Le contrôle de gestion : Pour améliorer la performance de l'entreprise*. Editions d'Organisation.
- Guedj, N., & Camus, P. (2000b). *Le contrôle de gestion : Pour améliorer la performance de l'entreprise*. Editions d'Organisation.
- Ibrahim, A. B., & Goodwin, J. R. (1986). Perceived Causes of Success in Small Business. *American Journal of Small Business*, 11(2), 41- 50. <https://doi.org/10.1177/104225878601100204>
- Julien, P.-A. (1995). *Pour une définition des PME*, in *Les PME : bilan et perspectives* (1ère). ECONOMICA.
- Kren, L. (1997). The role of accounting information in organizational control : The state of the art. *Behavioral accounting research: foundations and frontiers*, 1- 48.
- Langevin, P., & Naro, G. (2003). *Contrôle et comportements : Une revue de la littérature anglo-saxonne*.
- Lavigne, B. (2002). Contribution à l'étude de la genèse des états financiers des PME. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Tome 8(1), 25- 44.
- Le Flanchec, A. (2011). Regard épistémologique sur les sciences de gestion Cahiers de Recherche PRISM-Sorbonne Pôle de Recherche Interdisciplinaire en Sciences du Management. *Cahiers de Recherche PRISM-Sorbonne* 11-18, 15. [Sorbonne_P%C3%B4le_de_Recherche_Interdisciplinaire_en_Sciences_du_Management](https://www.sorbonne-universite.fr/recherche/interdisciplinaire/en-sciences-du-management)
- Lorrain, Belley, A., & Ramangalahy, C. (1994). Relation entre le profil de comportement des propriétaires-dirigeants et le stade d'évolution de leur entreprise. *Revue internationale P.M.E. Économie et gestion de la petite et moyenne entreprise*, 7(1), 9- 34.
- Mballa, A. Y. V. (2016). La production de l'information comptable au sein des entreprises camerounaises : Vers l'urgence d'une réforme institutionnelle ? *Revue de Management et de Stratégie*, 3(2), 48- 77.
- Meyssonier, F. (2019). Le contrôle de gestion des entreprises de taille réduite. *ACCRA*, N° 6(3), 63- 82.
- Meyssonier, F., & Zawadzki, C. (2008). L'introduction du contrôle de gestion en PME : Étude d'un cas de structuration tardive de la gestion d'une entreprise familiale en forte croissance. *Revue internationale P.M.E. Économie et gestion de la petite et moyenne entreprise*, 21(1), 69- 92.
- Ngantchou, A., & Mouffa, N. M. J. (2019). Les pratiques budgétaires en contexte PME au Cameroun. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'audit*, 4(2), 450- 475.



- Ngongang, D. (2005). Pratiques comptables, système d'information et performance des PME camerounaises. *La Revue des Sciences de Gestion*, n°216(6), 59- 70.
- Nkongolo-Bakenda, J.-M., d'Amboise, G., & Garnier, B. (1994). L'association entre la manifestation de la vision stratégique des propriétaires-dirigeants de PME et la performance de leur entreprise. *Revue internationale P.M.E. Économie et gestion de la petite et moyenne entreprise*, 7(1), 35- 61.
- Nobre, T. (2001a). Le contrôleur de gestion de la PME. *Comptabilite - Controle - Audit*, Tome 7(1), 129- 146.
- Nobre, T. (2001b). Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME. *Université Louis Pasteur*, 4(2), 119- 148.
- Peillon, S. (2005). Une analyse dynamique du pilotage des groupements de PME. *Revue internationale P.M.E.: Économie et gestion de la petite et moyenne entreprise*, 18(1), 103.
- Piaget, J. (1967). *Logique et connaissance scientifique*. Gallimard.
- Quinn, R., & Cameron, K. (1983). Organizational Life Cycles and Shifting Criteria of Effectiveness : Some Preliminary Evidence. *Management Science*, 29, 33- 51.
- Raymond, L. (1995). *Les systèmes d'informations dans les PME* (1ère). ECONOMICA.
- Tachouola, V. (2019). Les systèmes de contrôle de gestion dans les entreprises : Une analyse typologique. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, 3(3), 1- 24.
- Thietart, R.-A., Allard-Poesi, F., Angot, J., Baumard, P., Blanc, A., & Cartier, M. (2014). *Méthodes de recherche en management* (4ème). DUNOD.
- Van Caillie, D. (2003). L'exercice du contrôle de gestion en contexte PME : Étude comparée des cas français, canadien et belge. *Actes du 23ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, 1- 16.
- Wamba, L. D., Molou, L. N., & Hikkerova, L. (2017). La capacité d'innovation : Facteurs déterminants et effet sur la performance des grandes entreprises au Cameroun. *Gestion 2000*, Volume 34(4), 53- 75.
- Wanda, R., & Djoum, K. (2011). Le financement de l'entreprise de petite taille dimension entre banque, l'institution de micro finance et tontine. *Revue Camerounaise de Management*, 21(Janvier-Juin), 3- 44.