

La dimension technique du contrôle de gestion pour la pérennité des PME familiales au Cameroun

The technical dimension of management control for la sustainability of family SMEs in Cameroon

DJORA David

Enseignant-chercheur

Docteur en Sciences de Gestion

Ecole Supérieure des Sciences Economiques et Commerciales (ESSEC) de l'Université de
Garoua. Cameroun

Date de soumission : 17/10/2024

Date d'acceptation : 16/12/2024

Pour citer cet article :

DJORA D. (2024) « La dimension technique du contrôle de gestion pour la pérennité des PME familiales au Cameroun », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 8 : numéro 4 » pp : 86-111.

Résumé

Dans les PME familiales, l'affectif prime sur le rationnel. Il faut donc mettre sur pied un ensemble d'outils nécessaires de contrôle de gestion de la phase de finalisation jusqu'à la phase de contrôle en passant par celle de pilotage. S'inscrivant dans cette problématique, notre étude consiste à décrire les outils nécessaires du contrôle de gestion susceptibles d'assurer la pérennité des PME familiales. Pour résoudre cette préoccupation, nous avons opté pour une étude cas (six cas : trois contrôleurs de gestion et trois experts comptables). Les données ont été recueillies à partir d'un guide d'entretien. Pour analyser ces données, nous avons utilisé le logiciel Atlas ti. Nos résultats décrivent que la pratique du contrôle de gestion surtout dans sa dimension technique telle qu'elle est appliquée ne permet pas d'assurer la pérennité des PME familiales au Cameroun car les PME familiales ont une vision à court terme en utilisation comme seul outil de finalisation le budget autrement dit la planification ne fait pas partie de leur mode de vie. Elles font une fixation sur les outils traditionnels comme outil de pilotage, la comptabilité générale pour répondre aux besoins d'ordre fiscal et comme outil de contrôle l'analyse par des écarts. Elles ignorent, négligent ou ne connaissent pas les outils modernes tels la méthode ABM, le benchmarking, le coût total etc.

Mots clés : Contrôle ; outils ; Pérennité ; PME familiale.

Abstract

In family SMEs, the emotional take precedence over the rational. It is therefore necessary to set up an arsenal of management control tools from the finalization phase to the control phase, including the steering phase. As part of this issue, our study consists of describing the necessary management control tools likely to ensure the sustainability of family SMEs. To resolve this concern, we opted for a case study (Six cases: three management controllers and three chartered accountants). The data was collected using an interview guide.. To analyze this data, we used Atlas Ti software. Our results show that the practice of management control, especially in its technical dimension as it is applied, does not ensure the sustainability of family SMEs in Cameroon because family SMEs have a short-term vision when used as the only management tool: finalizing the budget; in other words planning is not their concern. They are fixated on traditional tools as a general accounting management tool to meet tax needs and as a control tool, variance analysis. They ignore, neglect or do not know modern tools such as the ABM method, benchmarking, total cost etc.

Keywords: control ; tools ; Sustainability ; family SME.

Introduction

Le tissu industriel camerounais est dominé par les PME familiales. Elles représentent entre 90% et 95% de l'ensemble des entreprises au Cameroun (Tsachoua et al., (2021)). Cette prégnance des PME familiales est due aux efforts fournis par l'Etat camerounais. Il a lancé en 2008 une réforme visant à simplifier les procédures de création d'entreprises, faisant passer les délais de plusieurs mois à 38 jours au maximum. Cela a donné lieu à la mise en place en 2010 de guichets uniques dans les Centres de Formalités de Création d'Entreprises (CFCE). La mesure a eu le mérite de multiplier par 28 le nombre de sociétés créées en cinq ans, est passé de 476 en 2010 à 13 374 en 2015. Depuis leur lancement en 2005, ces Centres de Formalités de Création d'Entreprises) enregistrent au total plus de 40 502 entreprises créées et actuellement inscrites à la Direction Générale des Impôts (DGI). En effet, le Cameroun multiplie, depuis quelques années, des structures d'encadrement et d'accompagnement des PME. Il en est ainsi de la banque des PME, qui a ouvert ses portes le 20 juillet 2015 à Yaoundé, avec pour ambition de réduire les difficultés d'accès aux financements que rencontrent les PME dans le pays. De même, le gouvernement a mis en place un Bureau de Mise à Niveau (BMN), avec le concours de l'Union Européenne (UE), dans l'optique de doper la compétitivité des PME camerounaises, dans la perspective de l'entrée en vigueur des APE entre les pays ACP et l'UE. Afin de contribuer à la réduction des difficultés d'accès aux financements, qui sont l'un des principaux obstacles au développement des PME camerounaises, selon les experts, le BMN a déjà noué des partenariats avec le FAGACE (Fonds Africain de Garantie et de Coopération Economique) et le crédit-bailleur *African Leasing Company*. Par ailleurs, il existe désormais au Cameroun une Agence de promotion des PME, qui a pour but de faire migrer les PME du secteur informel vers le secteur formel ; objectif également poursuivi par les Centres de gestion agréés des impôts mis en place par le ministère des Finances, où les PME reçoivent gracieusement des conseils en matière de fiscalité, afin de mieux jouer leur partition dans le développement de l'économie camerounaise.

Malgré tout cet arsenal d'accompagnement et de soutien mise en place par l'Etat, triste est de constater que : 72,24% de ces entreprises sont inexistantes dans le fichier de la Direction Générale des Impôts (INS, 2020), avec un taux de survie de seulement 27,76%. Cette mortalité des PME qui touche beaucoup plus les établissements (Entreprises familiales) avec un taux de « disparition » de 82,3% ainsi que les BTP (74,24%). Au Cameroun par exemple 8 sur 10

entreprises disparaissent deux ans plus tard après leur création ou après leur transition (Souleymanou, 2017).¹ Les raisons pour justifier cette survie éphémère sont l'abondance des taxes pour certains auteurs, l'amateurisme dans la gestion et le climat social qui règne dans l'entreprise pour d'autres auteurs parmi lesquels nous avons le centralisme du pouvoir et le non professionnalisme du dirigeant (Wamba, 2001). Par ailleurs, nous savons que le contrôle de gestion est un instrument par lequel le dirigeant s'assure que les ressources allouées sont utilisées dans l'intérêt de la structure autrement dit avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de ladite structure. L'environnement des entreprises étant complexe et turbulent, le contrôle de gestion devient une pierre angulaire du fait qu'il est une source de progrès d'amélioration du potentiel de tout type d'entreprises (Mayegle F et al., 2024). Le contrôle de gestion devient un impératif pour la pérennité surtout dans la PME familiale où la famille joue un rôle prépondérant. Dans ce type de PME, la pratique du contrôle de gestion surtout dans sa dimension technique (les outils du contrôle de gestion) est butée à un seul raisonnement : l'affectif prime sur le rationnel. Quels sont les outils du contrôle de gestion susceptibles de rendre pérennes les PME familiales ? Autrement dit cet article vise à décrire les outils nécessaires pour chaque phase du contrôle de gestion, susceptibles d'assurer la pérennité des PME familiales au Cameroun. Pour atteindre cet objectif, une étude de cas a été menée en collectant les données par une démarche de multi triangulation auprès de six cas (trois Contrôleurs de gestion et trois experts comptables) dans diverses villes du Cameroun (Maroua, Ngaoundéré, Yaoundé et Douala,).

Les articulations de cette étude se déclinent en trois points. Le premier présente le cadre théorique et les déterminants de la dimension technique ou matérielle du contrôle de gestion, le deuxième met en lumière le protocole méthodologique et en fin le troisième donne les résultats et les discussions que cela pourra susciter.

¹ Le constat a été fait le 17 novembre 2015 par le Lucien Ntamag Mahop le Directeur Général (DG) d'Entreprise du Cameroun (Ecam), un groupement patronal camerounais essentiellement tourné vers le développement des PME.

1- Cadre théorique et les outils nécessaires du contrôle de gestion pour la pérennité des PME familiales

Cette première partie met en lumière dans un premier temps les théories explicatives mobilisées permettant de décrire les outils nécessaires pour chaque phase de contrôle de gestion, susceptibles d'influencer la pérennité des PME familiales dans le contexte camerounais.

1-1 justification théorique de la description des outils du contrôle de gestion pour la pérennité des PME familiales

Une panoplie de théories a été mobilisée pour décrire le comportement des PME familiales en matière de contrôle de gestion. Il s'agit particulièrement dans notre cas, de la théorie de l'agence, la théorie de l'intendance, la théorie de l'apprentissage organisationnel et en fin la théorie de la contingence.

1-1-1 Apport de la théorie de l'agence et théorie de l'intendance dans la PME familiale

La théorie de l'agence étudie en réalité la délégation du pouvoir dans les entreprises. Le pouvoir des associés est délégué aux dirigeants, le pouvoir des dirigeants quant à lui est délégué aux opérationnels (Jensen et Meckling 1976). En déléguant leur pouvoir, les dirigeants doivent mettre sur pied des mécanismes pour minorer les différents abus ou dérapages qui peuvent en arriver. Le contrôle de gestion est un outil très important dans la relation d'agence car selon cette théorie, les dirigeants ou les opérationnels sont taxés d'office de mauvaise foi (Bollecker, 2007). Le contrôle de gestion permet d'avoir les informations sur les opérationnels et permet également de diminuer au maximum le problème d'asymétrie d'information lors de la délégation du pouvoir (Amana et al, 2023).

La théorie de l'intendance serait plus convenable dans la PME familiale. Dans le contexte des PME familiales les managers sont diligents et engagés dans la même direction de l'entreprise que les propriétaires, ils sont psychologiquement supposés être des bons « intendants » ou de bonne foi (Davis et al., 1997). Dans ce type d'entreprise (les PME familiales), le lien de parenté modère et limite les conflits entre le dirigeant et le propriétaire, ceci traduit la loyauté et l'engagement vis-à-vis de la famille envers la structure.

1-1-2 La théorie de l'apprentissage organisationnel

La connaissance détenue par les membres de la famille qui généralement gèrent la structure est limitée et la mobilisation de l'approche cognitive apportée en mettant sur pied les outils de contrôle de gestion dans les PME familiales, engendrent les écarts et de sa correction pour en fin se recentrer sur les standards (Argyris et Schön, 1978). La répétition de boucle objectifs-actions-résultats induit l'existence d'un processus d'apprentissage dans le contexte du contrôle de gestion dans les PME familiales. Le Contrôle de gestion est défini comme étant la gestion collective d'un système qui favorise une dynamique d'apprentissage organisationnel (Burlaud A. et al., (2004). De manière corrélée, le Contrôle de gestion peut être compris comme un collaborateur d'apprentissage organisationnel, voire du pilotage du changement du moment qu'il constitue une aide au changement organisationnel avec, notamment, la régulation des comportements (Alazard et Separi, 2004).

1-1-3 Apport de la théorie de la contingence

Cette théorie stipule qu'il n'existe pas de système idéal de contrôle de gestion, ayant comme père fondateur (Burns et Stalker, 1961) et (Lawence et Lörsch, 1967). L'environnement (dans notre cas, il s'agit de la famille principalement) a eu une influence sur le contrôle de gestion comme centre de pilotage (Badr et M'barka, 2020). Un auteur quant à lui a examiné quelques effets des facteurs de contingence sur les instruments du contrôle de gestion (Ngonga, 2013). D'autres auteurs ont listé un certain nombre de freins également à l'adoption des outils de contrôle de gestion comme instrument d'amélioration de la performance (Abdelrhani et Choupou, 2020). Les caractéristiques du dirigeant ont une influence sur les outils du contrôle de gestion (Lavigne, 2002).

1-2 Les outils nécessaires de contrôle pour la pérennité des PME familiales et leur phase

Le tableau ci-après montre les différentes phases et les outils traditionnels correspondants à chacune d'elles (Arnaud et al., 2001).

Tableau 1 : Les outils traditionnels de contrôle de gestion selon leurs phases d'intervention

Phases		Outils traditionnels	
Prévision (finalisation)	Long et moyen terme	Plan stratégique et plan opérationnel	
	Court terme	Budget	
Réalisation (pilotage)	Globales	Comptabilité financière	+ tableau de bord de pilotage
	Analytique	Analyse des coûts	
	Quantitative	Statistiques	

Contrôle (post évaluation)	Constater	Tableau de bord
	Rendre compte	<i>Reporting</i>
	Comprendre et expliquer	Analyse des écarts

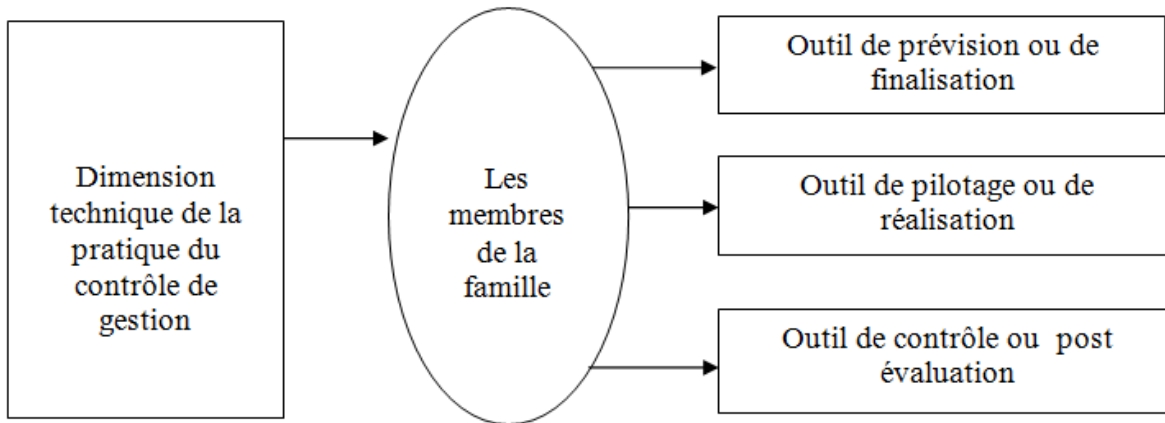
Source : Arnaud et *al.*, (2001)

En plus des outils traditionnels cités plus haut, nous avons les outils modernes comme :

- La qualité totale : qui est un ensemble de principes et méthodes organisés en stratégie globale permettant de donner satisfaction aux clients et ceci à moindre coût (Alazard et Separi, 2001).
- *Activity Based Management* (ABM) : qui est une méthode de management qui permet le pilotage stratégique ayant pour but d'améliorer la performance par la démarche du progrès continu (Gervais ,2005).
- *Le target costing* : qui gère la confrontation de la valeur du produit qui est fixée par le marché et son coût de réalisation déterminé par les compétences internes de l'entreprise conformément aux attentes des consommateurs (Meyssonnier, 2001).
- Le *benchmarking* : qui consiste à chercher et à acquérir des savoirs faire et la performance en se comparant systématiquement à un meilleur, choisi parmi les concurrents ou les partenaires (Errard, 1997), et (Germain, 2007).
- Le tableau de bord prospectif (TBP) : qui est un appareil de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer (Kaplan et Norton 1996),

En faisant intervenir la famille au centre de tout dans les PME familiales pendant la mise en œuvre des outils de contrôle de gestion, nous aurons la figure ci-après :

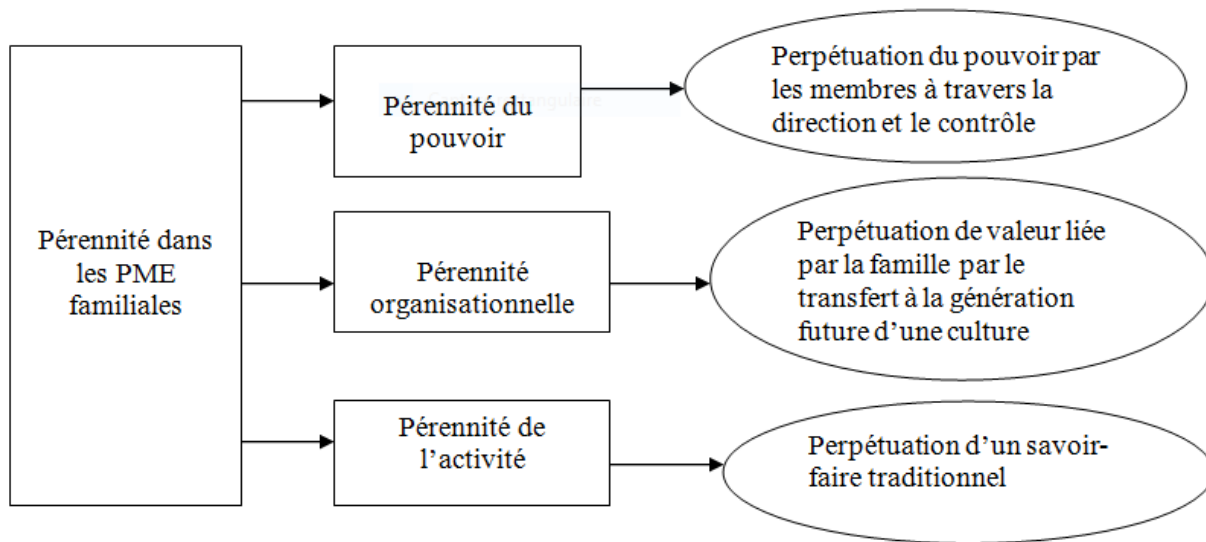
Figure 1 : La dimension technique ou matériel du contrôle de gestion et leur phase d'intervention



Source : auteur

1-3 Les formes de pérennité dans les PME familiales

La pérennité est la survie organisationnelle sur le long terme (Foued et al., 2017). La pérennité des PME familiales est subdivisée en trois : la pérennité de pouvoir, la pérennité organisationnelle et la pérennité de l'activité (Mignon, 2000). La figure ci-après montre et explique les trois formes de pérennité.

Figure 2 : forme de pérennité dans une PME familiale

Source : auteur

2. Protocole méthodologique

Cette deuxième étape de notre travail consiste à décrire la dimension technique (les outils) susceptible de rendre pérennes les PME familiales dans le contexte camerounais. Elle est faite à partir d'une étude de cas. Pour cela, nous avons interrogés six cas (trois experts comptables et trois contrôleurs de gestion des PME familiales dans divers secteurs commercial, industriel et de service) comme le montre le tableau ci-après :

Tableau 2 : Synthèse des caractéristiques des cas présentés

N° du cas	Types d'entreprises	Secteur	Types de société	Ville	Qualité de la personne interviewée
1	PME familiales	Commerciale	SA	Yaoundé	Contrôleur de gestion
2		Industrielle	SA	Douala	Contrôleur de gestion
3		Service	SARL	Ngaoundéré	Contrôleur de gestion
4	Cabinet d'expertise comptable et d'audit	Local	SA	Maroua	Expert comptable
5		<i>Big-four</i>	SA	Douala	Auditeur junior
6		Local	SARL	Douala	Expert comptable

Source : auteur

2.1 L'accès aux participants et obtention des données

C'est l'une des phases la plus difficile et la plus délicate de notre processus de recherche. Les entreprises restent toujours très prudentes et suspicieuses par rapport à l'utilisation des données du chercheur. Un climat de méfiance reste en permanence entre les opérateurs économiques (les concurrents), l'administration fiscale et les entreprises en générale et les PME en particulier. Néanmoins dans notre cas, nous avons eu comme obstacle la disponibilité et la méfiance des participants. Les données ont été recueillies à partir d'un guide d'entretien.

2.2. L'approche par triangulation et par multi triangulation des données

La triangulation est la combinaison de plusieurs sources d'information dans la découverte de connaissance (Guillemette, 2006). Si elle porte sur une multitude de pans de la recherche, on parle de multi triangulation. Pour accroître la validité du construit, le chercheur doit utiliser lors de la collecte des données, une multitude de sources d'informations (écrites, orales), différentes méthodes d'enquête (questionnaires, entrevues observations, schémas) et divers informateurs (Hlady-Rispal, 2000). Nous avons pour notre cas mis en œuvre une démarche multi triangulation en cinq points ainsi qu'il suit :

Tableau 3 : Types de triangulation déployés pour cette recherche

Types de triangulation mobilisés	Définitions	Outils de mise en œuvre dans l'étude
Triangulation des participants ou groupe de participation	Mise en place de plusieurs catégories de participants et à l'intérieur comme à l'extérieur pour chaque unité d'analyse	<ul style="list-style-type: none"> • Experts comptables • Contrôleurs de gestion
Triangulation de temps de collecte	Collecte des données à des intervalles de temps multiples et variés	<ul style="list-style-type: none"> • Premières entrevues • Secondes entrevues
Triangulation des sources de collecte	Utilisation des sources variées pour recueillir les données sur le terrain	<ul style="list-style-type: none"> • Etude documentaire • Entrevues
Triangulation de théories	Mobilisation de plusieurs théories pour décrire les outils nécessaires susceptibles d'assurer la pérennité des PME familiales	<ul style="list-style-type: none"> • Théorie de l'agence et Théorie de l'intendance • Théorie de l'apprentissage organisationnel • Théorie de la contingence
Triangulation	Utilisation de plusieurs formes de	<ul style="list-style-type: none"> • Triangulation des sources

multiple ou multi-triangulation	triangulation pour accroire la validité de son construit	<ul style="list-style-type: none"> • Triangulation de temps • Triangulation des personnes • Triangulation des théories
---------------------------------	----------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Source : auteur

Sur dix demandes formulées dans dix PME familiales différentes (de service, commercial et industriel) et cabinets d'expertise comptable, nous avons eu accès à trois contrôleurs de gestions et trois cabinets d'expertise comptable car à partir des six cas on constatait la redondance au niveau des réponses d'où la notion de saturation théorique. Le tableau ci- après montre les caractéristiques des différents participants :

Tableau 4 : Caractéristiques des participants à la collecte des données

N°	Cas		Qualité du répondant	Niveau d'étude	Nombre d'année	Durée totale des entrevues
01	PME familiales	Industrielle	Contrôleur de gestion	BTS	6 ans	52 mn
02		Commerciale	Contrôleur de gestion	BAC	10 ans	43 mn
03		Service	contrôleur de gestion	BTS	5 ans	42 mn
04	Cabinet	Local	Expert comptable	DEC	6 ans	48 mn
05	d'expertise	<i>Big-four</i>	Auditeur sénior	DESC	10 ans	45 mn
06	comptable	Local	Expert comptable	DEC	24 ans	51 mn

Source : auteur

2.3. La retranscription manuelle des données

Cette phase permet de restituer mot à mot tout ce que l'interviewé a dit, sans toutefois changer le contenu du texte, sans l'interpréter tout en évitant les abréviations. De temps en temps si le discours verbal est moins riche, les comportements gestuels d'approbation ou de rejet (par exemple les mimiques) viennent en complément. C'est une méthode très pénible qui prend énormément du temps (Wanlin, 2007). La retranscription manuelle d'un entretien prend énormément du temps. Bien que nous ayons réussi à réaliser manuellement cette tâche pénible, nous avons fait recours à un logiciel (Atlas ti) pour la suite du processus notamment l'analyse des données.

2.4. L'analyse des données proprement dite

Ici, il s'agit d'analyser tout le matériel d'enquête constitué par les comportements, les gestes, les mots et les signes, en bref les dits et les non dits obtenus lors des phases d'observation et/ou d'entretien. Pour cela, les verbatim obtenus, servent de base à la construction de la signification profonde des avis recueillis. Pendant cette phase, nous avons fait usage d'un logiciel de traitement Atlas ti.

En guise de protocole d'obtention des données pour répondre à notre problématique principale qui est la description des outils nécessaires dans chacune des phases du contrôle de gestion susceptibles d'assurer la pérennité des PME familiales, nous avons opté pour une posture épistémologique constructiviste et interprétativiste. L'approche qu'on a adoptée à cet effet, est l'approche qualitative dans une logique inductive. La recherche qui a été adoptée pour cela est la recherche descriptive. Notre recherche de terrain est l'étude de cas qui est une méthode qui présente plusieurs avantages dans ce sens qu'il permet dans notre cas de décrire les outils nécessaires dans chacune des phases du contrôle de gestion susceptibles de rendre pérennes les PME familiales. Même comme elle présente quelques difficultés tels que le temps, le coût (la lourdeur) dans le recueil des données, la difficulté d'accès aux décisionnaires, cette méthode reste adaptée pour bien décrire la dimension technique (les outils) du contrôle de gestion dans les PME familiales. Nous avons jugé mieux choisir six cas pour illustrer bien la pratique du contrôle de gestion dans sa dimension matérielle ou technique susceptible d'assurer la pérennité des PME familiales dans le contexte camerounais, concrètement trois PME familiales dans trois secteurs différents (Service, commercial et industriel), et trois cabinets d'expertise comptables et audit . Le recueil de données s'est fait par l'entremise du guide d'entretien qui est administré auprès de trois contrôleurs de gestion pour recueillir les données primaires et trois experts comptables pour les données secondaires dans quatre différentes villes du Cameroun (Maroua, Ngaoundéré, Yaoundé et Douala). Le tableau ci-après donne la synthèse de la méthodologie adoptée pour cette étude.

Tableau 5 : Synthèse du protocole d'obtention des données

N°	Posture	Choix adapté pour notre étude
01	Posture épistémologique	- Constructivisme
02	Approche méthodologique	- Qualitative

03	Logique de recherche	- Inductive
04	Cadre de recherche	- Recherche descriptive
05	Recherche de terrain	- Etude de cas
06	Méthode de collecte	- Entretien semi-directif
07	Outil de collecte de données	- Guide d'entretien - Etude documentaire
08	Terrain d'étude	- Douala - Yaoundé - Ngaoundéré - Maroua
09	Logiciel	- Atlas ti

Source : auteur

3. Résultats et discussion

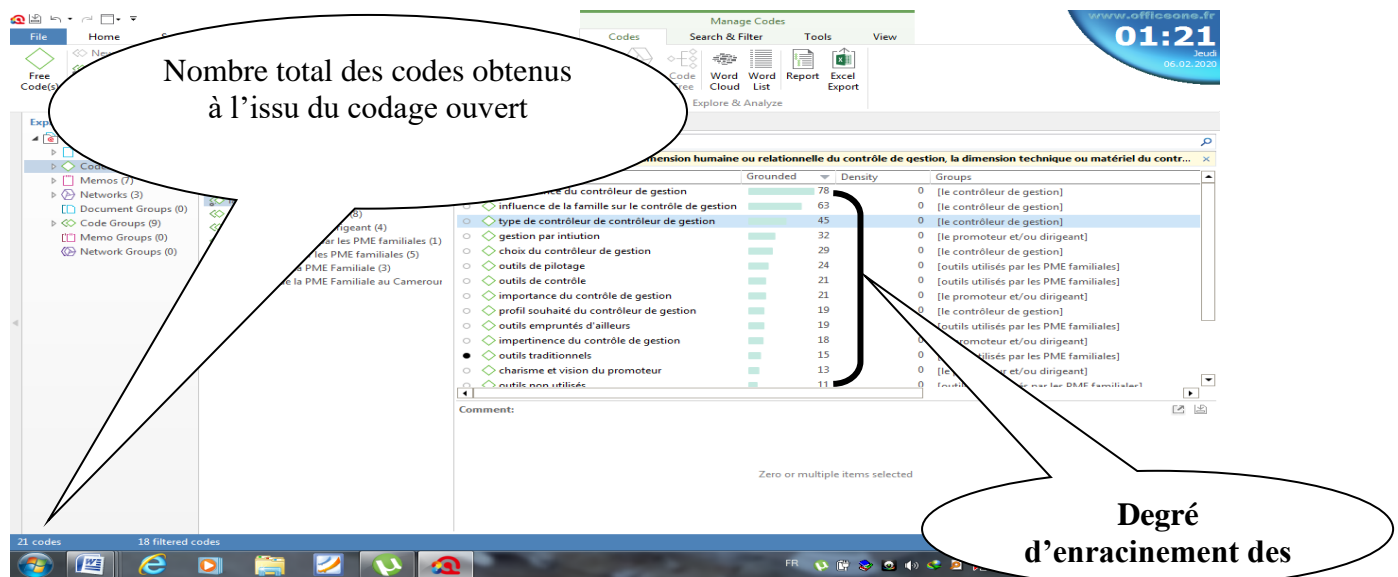
Cette phase est consacrée à l'analyse des différents résultats obtenus en réponse à notre préoccupation et objectif que nous nous sommes fixés dans cette recherche. En guise de rappel, il s'agit de décrire les outils nécessaires dans chacune des phases du contrôle de gestion susceptibles d'assurer la pérennité des PME familiales au Cameroun et préciser les types de relations qui existeraient entre le contrôle de gestion et les formes de pérennité dans les PME familiales.

Pour identifier des outils nécessaires pour chaque phase du contrôle de gestion, susceptibles d'assurer la pérennité des PME familiales, nous aurons deux types de codage selon la logique du logiciel Atlas ti. :

3.1. Les résultats du codage ouvert

Le codage ouvert constitue la première phase du processus d'analyse des données sur le logiciel Atlas ti. Selon Corbin et Strauss (1990), pendant cette phase liminaire, les activités de micro analyse et de codage sont intensives puisqu'il s'agit de l'exploitation sommaire des données brutes obtenues sur le terrain. A l'issue de cette phase, nous avons obtenu un total de 511 codes avec un enracinement compris entre 1 et 31. Ces différents codes représentent la synthèse ou l'essentiel des avis et point de vue des interviewés sur notre objet d'étude. Il est à rappeler qu'il s'agit de décrire des outils du contrôle de gestion susceptibles d'assurer la pérennité des PME familiales.

Figure 3 : Capture d'écran de fin du codage ouvert



Source : auteur

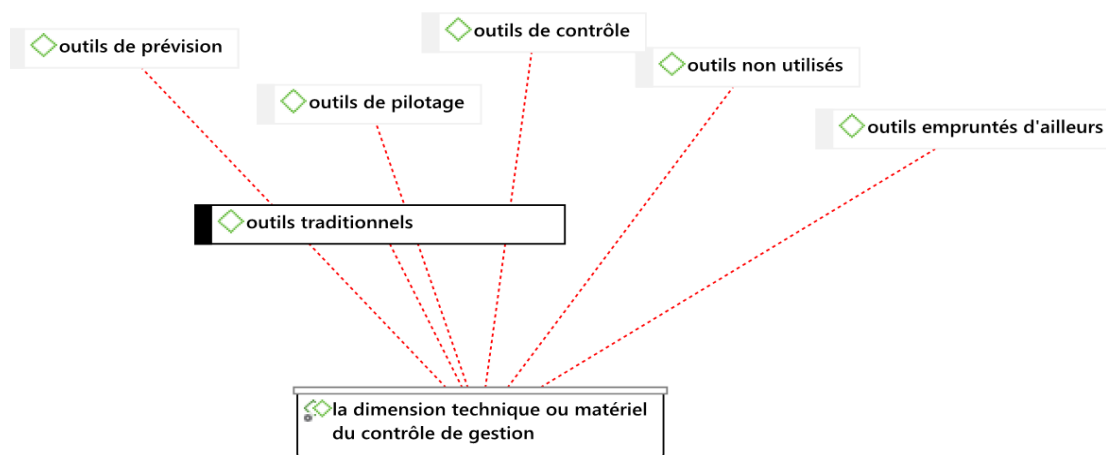
Conformément aux exigences de la démarche d'analyse, nous avons ensuite procédé au regroupement des codes en vue d'éliminer les doublons et les similarités. Cette opération de « purification » nous a permis de réduire considérablement le nombre de code initial à 21 codes avec un degré d'enracinement compris entre 4 et 78 comme le montre la figure 3 ci-dessus. C'est donc avec ce nombre de code réduit que l'analyse se poursuit vers la deuxième phase de codage, qui est le codage axial.

3.2. Les résultats du codage axial codes de la [dimension matérielle ou technique du contrôle de gestion dans les PME familiales]

Cette phase nous permet de faire une analyse comparative des différents codes obtenus précédemment et d'en dégager des catégories expliquant la dimension probable du phénomène en étude qui est la description des outils nécessaires du contrôle de gestion susceptibles d'assurer la pérennité des PME familiales dans le contexte camerounais. On appelle généralement ces catégories « famille de code ».

Une analyse rigoureuse a permis de distinguer globalement 6 familles de code démontrant les outils de contrôle de gestion à utiliser dans le cas des PME familiales au Cameroun. La figure 4 ci-dessous met en exergue les différents outils utilisés par les contrôleurs de gestion dans les PME familiales dans le contexte camerounais.

Figure 4: La famille de codes [la dimension matérielle ou technique du contrôle de gestion dans les PME familiales]

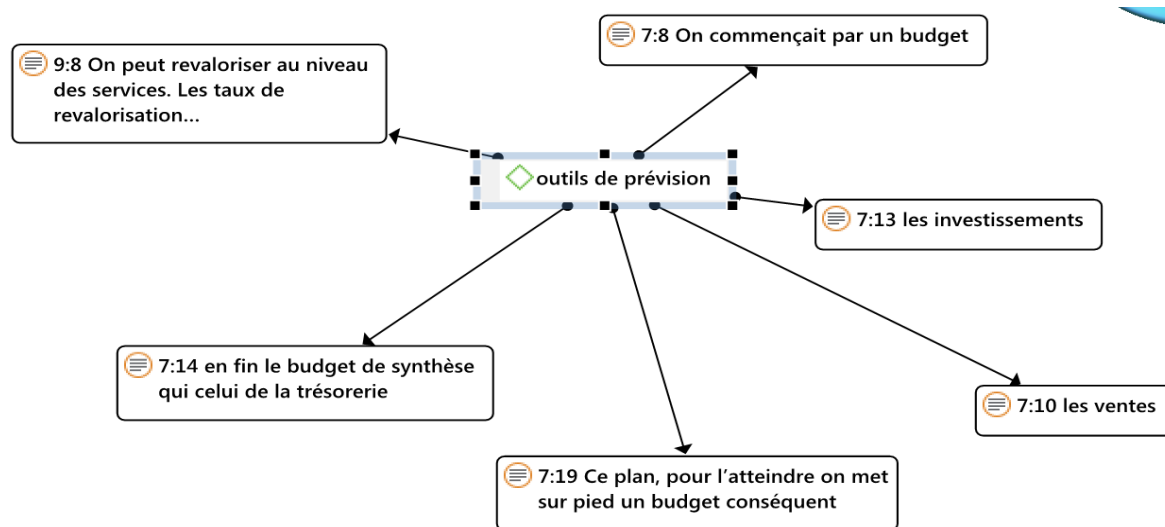


Source : logiciel Atlas ti

3.2.1 Les outils de prévisions ou de finalisation dans les PME familiales

On entend par outils de finalisation, les outils nécessaires de contrôle de gestion mis en place dans l'optique d'orienter la gestion des structures vers les finalités, c'est-à-dire les objectifs et les résultats comme montre la figure 5 ci-après :

Figure 5 : Groupe de codes [les outils de prévision utilisés par les PME familiales]



Source : logiciel Atlas ti

Selon la figure 5 ci-dessus, dans les PME familiales, on constate que seul, le budget est considéré comme outils de prévision. L'outil comme la planification n'est pas la bienvenue dans leur environnement. Pour illustrer nous pouvons citer l'avis du cas 5 « ... nous utilisons beaucoup

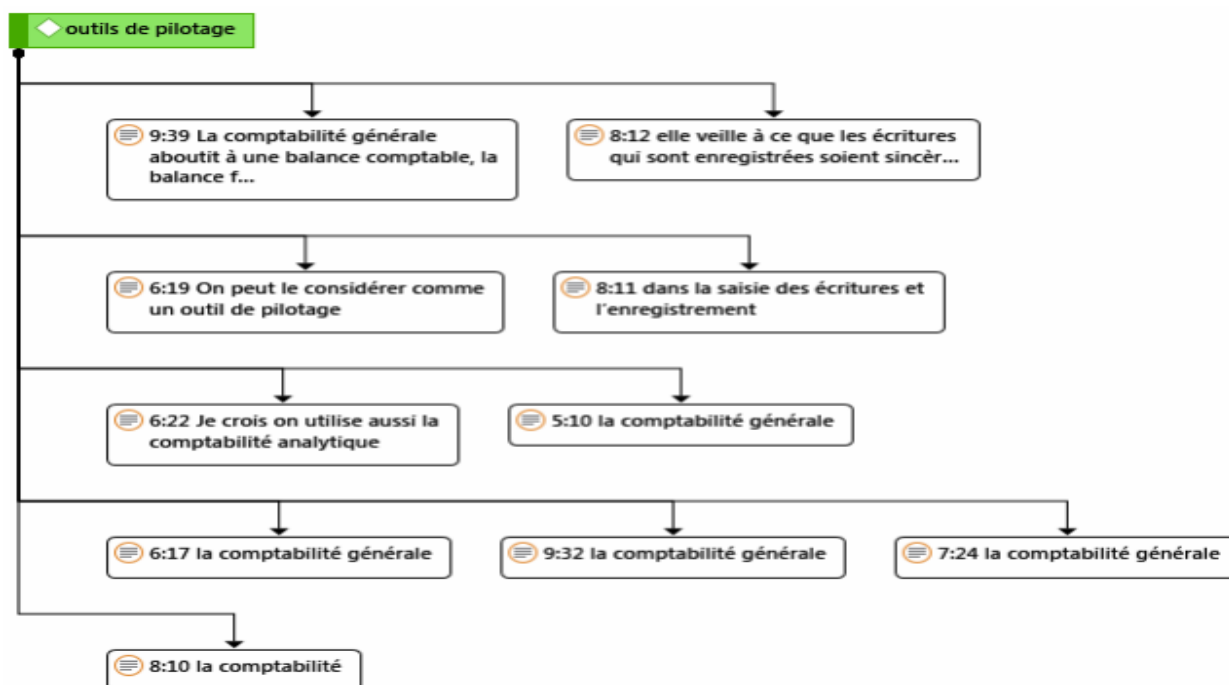
plus le budget pour les prévisions. Ces budgets tiennent compte de beaucoup de paramètres. Ces paramètres pouvant être les données des années antérieures, les différents ajustements et certains facteurs exogènes ». Autrement dit les PME familiales au Cameroun ont une vision à court terme d'où notre première proposition.

P1 : La vision à court terme des dirigeants à partir de l'établissement du budget comme seul outil de finalisation affecterait la pérennité de l'activité des PME familiales.

3.2.2 Les outils de pilotage dans les PME familiales

Ils sont constitués de la comptabilité générale et analytique qui peuvent prendre le nom de tableau de bord de pilotage (Arnaud et *al.*, 2001). La figure suivante liste les outils utilisés par les contrôleurs de gestion dans les PME familiales pendant cette phase.

Figure 6 : Groupe de codes [Les outils de pilotage utilisés par les PME familiales]



Source : logiciel Atlas ti

Pour le cas des PME familiales, ces outils ne sont pas pris pour la plupart en considération. En effet les PME mettent sur pied une comptabilité générale tout juste pour remplir leur obligation fiscale. Les autres outils comme la comptabilité analytique et le tableau de bord ne sont surtout pas utilisés et même s'ils sont utilisés, ils sont faits de manière approximative. Comme le disait le cas 2 : « *La comptabilité analytique qui est à la base et qui devrait faciliter l'implantation du*

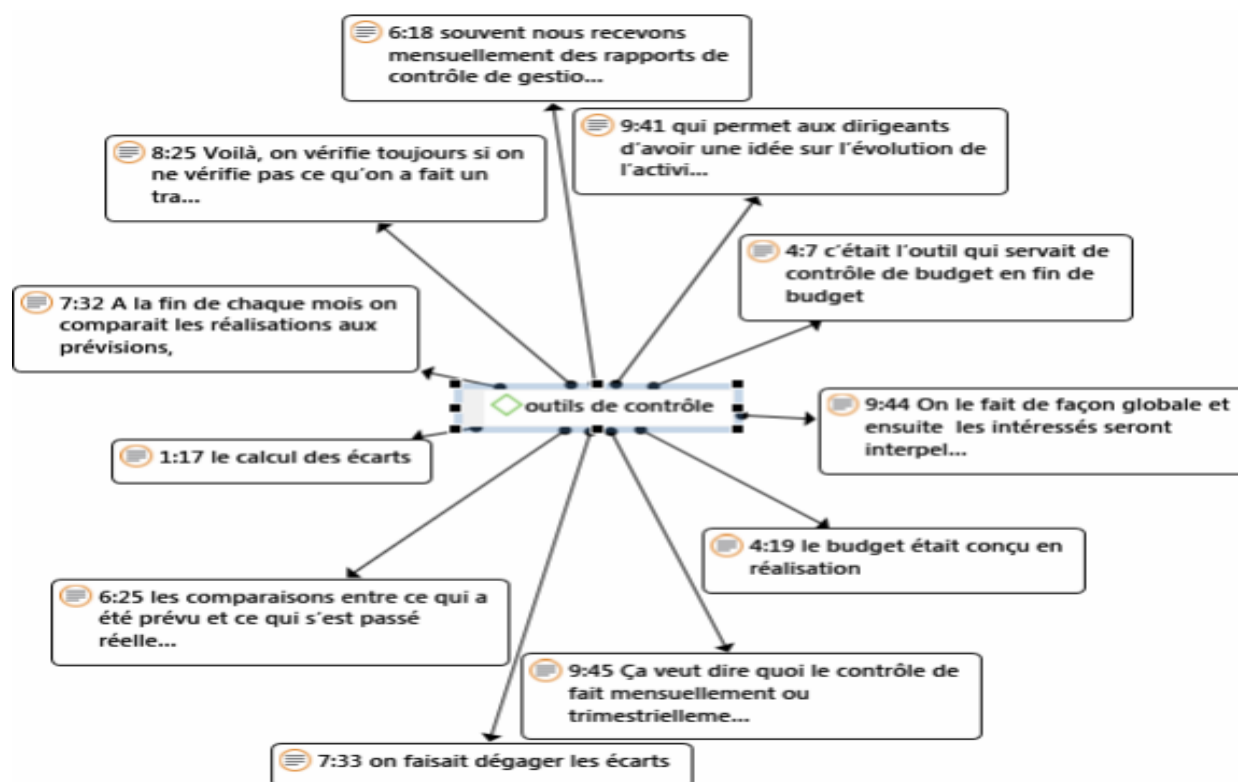
contrôle de gestion n'existe déjà pas. Les gens sont beaucoup plus orientés vers la comptabilité générale surtout pour remplir les obligations fiscales oui oui ».

P2 : La fixation sur la comptabilité générale comme seul outil de pilotage du contrôle de gestion influence la pérennité de l'activité des PME familiales.

3.2.3 Les outils de contrôle dans les PME familiales

Nous avons le tableau de bord qui sert à constater, le *reporting* qui sert rendre compte et l'analyse des écarts qui permet de comprendre et d'expliquer (Arnaud et al., 2001). Parmi ces outils, ceux qui sont plus utilisés sont : l'analyse des écarts et le *reporting*. La figure suivante montre à suffisance les outils principaux de contrôle en contrôle du contrôle de gestion.

Figure 7 : Groupe de codes [Les outils de contrôle utilisés par les PME familiales]



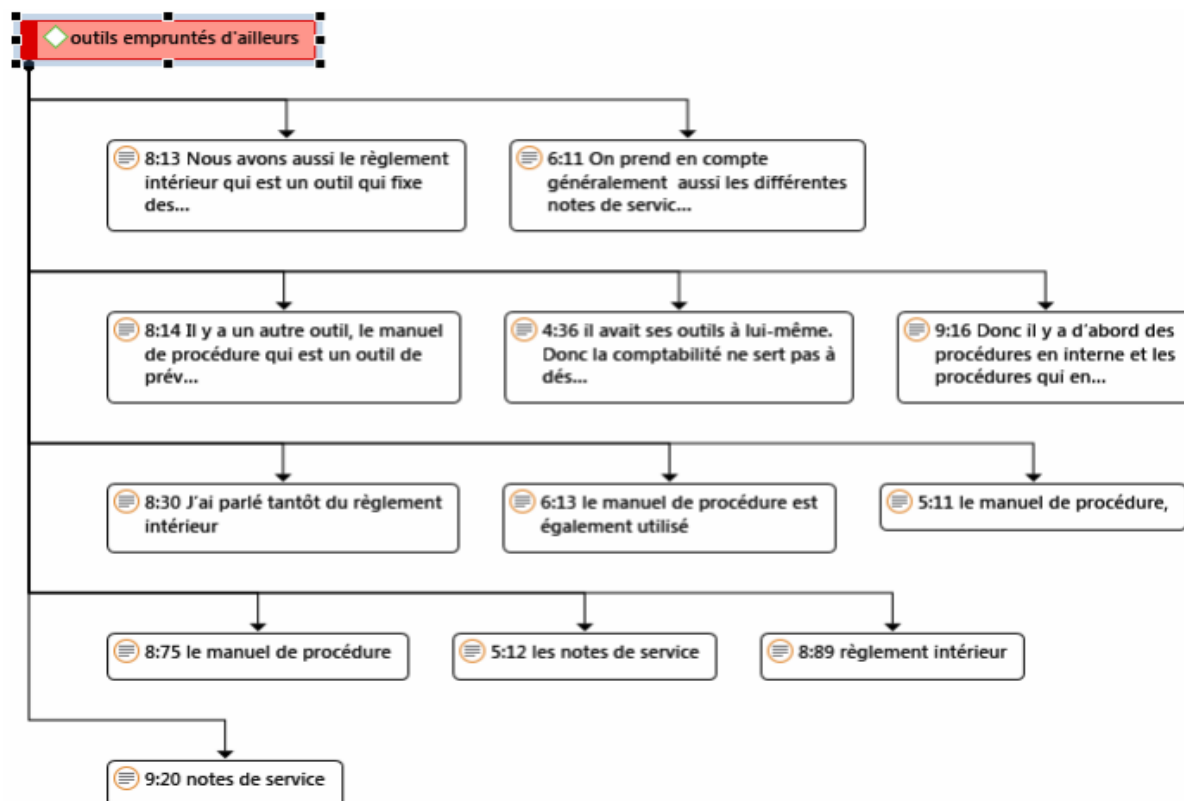
Source : logiciel Atlas ti

Les PME familiales utilisent seulement comme outils de contrôle : l'analyse des écarts pour comprendre et expliquer et le *reporting* pour rendre compte. Il est bien vrai que leur utilité n'est plus à démontrer mais elles peuvent associer à ces derniers d'autres outils comme le tableau de bord qui sert à constater des faits.

3.2.4 Les autres outils empruntés et utilisés dans les PME familiale

Les contrôleurs de gestions font appel aux autres outils non conventionnels de contrôle de gestion. La figure suivante montre les outils empruntés d'ailleurs.

Figure 8 : Groupe de codes [Les autres outils empruntés et utilisés par les PME familiales]



Source : logiciel Atlas ti

Il s'agit du manuel de procédure, du règlement intérieur et des notes de service certes qui sont utilisés par les auditeurs internes pour améliorer la procédure de l'entreprise.

3.2.4 Les autres outils modernes du contrôle de gestion

Dans les PME familiales, la plupart ne savent pas ou négligent les outils modernes comme : La qualité totale, la méthode *Activity Based Management* (ABM), le *target costing*, Le *benchmarking*. Le monde étant devenu un village planétaire, avec la concurrence qui devient de plus en plus rude et la compétitivité des produits sur le marché, ces PME familiales sont appelées à disparaître si elles ne prennent pas en considération ces nouveaux outils modernes. Ces outils modernes doivent être implantés dans les PME familiales en fonction des activités et de la capacité de chacune d'elles.

P3 : La fixation seulement sur les outils traditionnels du contrôle de gestion inhibe la pérennité de l'activité des PME familiales.

Nos différentes propositions de recherche vont dans le même sens que certains auteurs. Il faut concilier et les outils traditionnels comme la comptabilité générale et analytique et le contrôle budgétaire et les outils modernes comme le tableau de bord équilibré et le benchmark pour mieux expliquer la performance organisationnelle (Mayegle F. et al., 2024). 60% des PME camerounaises sont focalisées sur les outils traditionnels que sont les budgets et la comptabilité générale (Takoudjou & al., 2018). Ces auteurs expliquent ensuite que les méthodes du coût préétabli se préoccupent de calculer les coûts adaptés au système d'information de l'entreprise. Ces PME se basent essentiellement sur leur expérience dans la gestion et se réfèrent à quelques calculs indispensables. Toutefois, La pléthore des outils de contrôle de gestion n'est pas non plus synonyme d'une bonne pratique de contrôle de gestion. Les outils sont implantés en fonction de l'activité et des services de chaque entreprise d'où la nécessité d'un bon contrôleur de gestion qui a la compétence requise et le profil souhaité (Djora et Souleymanou, 2024).

Les différentes propositions du présent article se résument dans le tableau et le schéma ci-après :

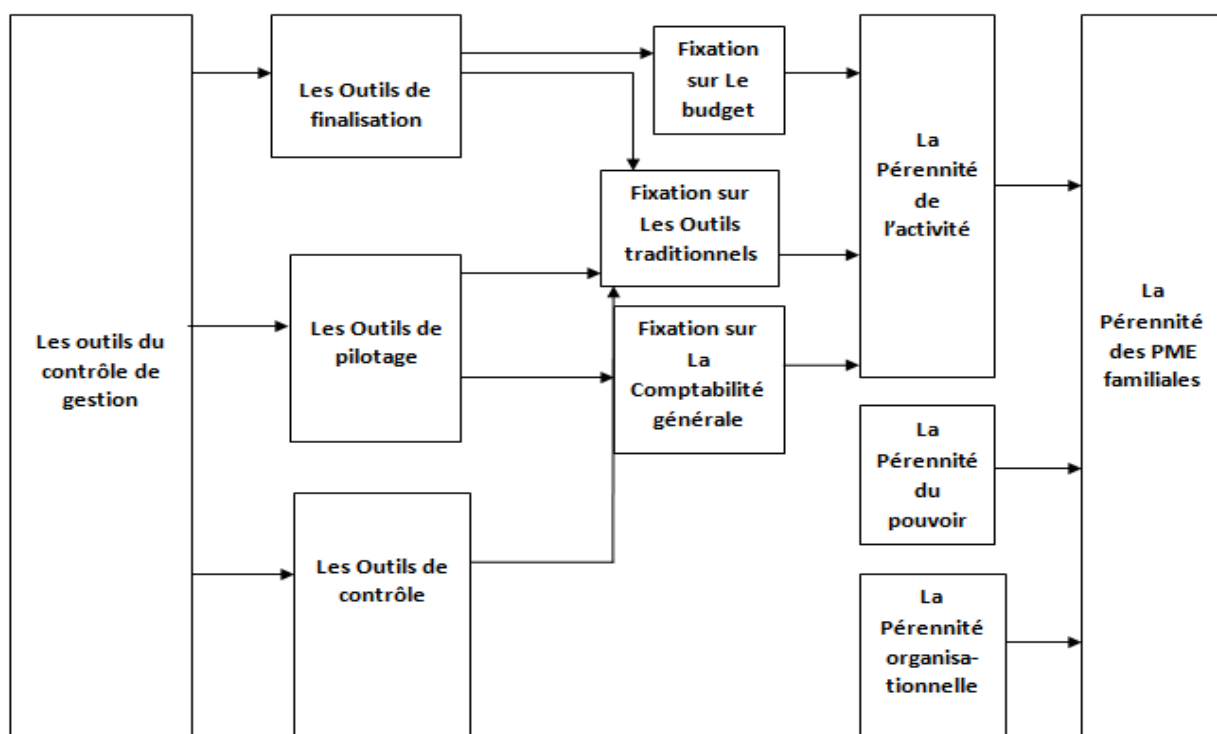
Tableau 6 : Etat récapitulatif des différentes propositions

Facteurs de contingences	Contenu	Exemple de propos illustratifs	Participants
la vision à court terme des dirigeants à partir l'établissement du budget	P1 : La vision à court terme des dirigeants à partir l'établissement du budget comme seul outil de finalisation affecterait la pérennité de l'activité des PME familiales.	« ...nous utilisons beaucoup plus le budget pour les prévisions. Ces budgets tiennent compte de beaucoup de paramètres. Ces paramètres pouvant être les données des années antérieures, les différents ajustements et certains facteurs exogènes »	Cas 3 ; Cas 4 ; Cas 6 .
La fixation sur la comptabilité générale comme seul outil du contrôle de gestion	P2 : La fixation sur la comptabilité générale comme seul outil de pilotage du contrôle de gestion influence la pérennité de l'activité des PME familiales.	« La comptabilité analytique qui est à la base et qui devrait faciliter l'implantation du contrôle de gestion n'existe déjà pas. Les gens sont beaucoup plus orientés vers la comptabilité générale surtout pour remplir les obligations fiscales oui oui ».	Cas 1 ; Cas 2 ; Cas 4.

La fixation seulement sur les outils traditionnels de contrôle de gestion	P3 : la fixation seulement sur les outils traditionnels du contrôle de gestion inhibe la pérennité de l'activité des PME familiales.	« ... Surtout dans la trésorerie dans notre cas qui une entreprise de transit et de transport depuis sa création, on manipule plus de 50 000 000F à 100 000 000F dans la caisse. Il fallait faire un tableau de bord, de reporting tous les jours.»	Cas 1 ; Cas 2 ; Cas 3 ; Cas 5 .
---------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------

Source : auteur

Figure 9 : Schéma des différentes propositions



Source : auteur

Conclusion

Nous nous sommes concentrés à la description des outils pour chaque phase du contrôle de gestion qui agiraient sur la pérennité des PME familiales. Pour répondre à cette préoccupation, nous avons procédé à une analyse qualitative à partir d'une étude de cas (six cas : trois experts comptables et trois contrôleurs de gestion dans trois secteurs différents). Les données ont été recueillies à partir d'un guide d'entretien. La méthode de collecte de données est l'entretien semi-

directif à travers une démarche de multi triangulation. Pour analyser ces données, nous avons utilisé le logiciel Atlas ti. De cette pratique, il ressort que les PME familiales dans sa dimension technique ou matérielle, ont une vision à court terme en utilisation comme seul outil de finalisation le budget autrement dit la planification ne fait pas partie de leur mode de vie. Elles font une fixation sur les outils traditionnels comme outil de pilotage, la comptabilité générale pour répondre aux besoins d'ordre fiscal et comme outil de contrôle l'analyse par des écarts et le *reporting*. Elles ignorent, négligent ou ne connaissent pas les outils modernes tels la méthode ABM, le *brenchmarking*, le coût total etc. Cette pratique constitue les principaux obstacles à prendre en considération pour une bonne implantation du contrôle de gestion afin d'assurer la pérennité de l'activité des PME familiales dans le contexte camerounais. Ce travail de recherche a essayé d'unifier quatre théories notamment : la théorie de l'agence, de l'intendance, de l'apprentissage organisationnel et en fin celle de contingence. Ces dernières s'inscrivent dans une logique selon laquelle, il faut construire une théorie entière de la pratique du contrôle de gestion dans les PME familiales en y apportant l'expérience camerounaise pour enrichir les réflexions. Pour les PME familiales qui ont recours au contrôle de gestion, les enseignements tirés de l'analyse réalisée peuvent les aider à une meilleure implantation des outils de contrôle de gestion dans chacune de ses différentes phases. Dans la plupart des travaux, la méthode quantitative basée sur les calculs mathématiques et les régressions ne permettent pas de cerner à bien ou en profondeur le problème d'implantation des outils de contrôle du contrôle de gestion dans chacune de ses phases. Dans le cadre de ce travail, la méthode qualitative a mis en lumière les différents outils de contrôle de gestion nécessaires qui sont des éléments à prendre considération par les contrôleurs de gestion pour mettre sur pied une bonne pratique de contrôle de gestion dans les PME familiales susceptibles de les rendre pérennes. Néanmoins, les résultats et les implications de cette recherche devraient être appréciés en tenant compte d'un certains nombres de limites.

Une limite est la notion de la pérennité de la PME familiale. La pérennité des PME familiales ne dépend pas seulement de la pratique du contrôle de gestion, il peut aussi avoir d'autres paramètres comme l'aspect entrepreneurial notamment les facteurs déterminants de l'acte d'entrepreneur tels : les facteurs psychologiques, sociologiques, culturels, économiques et contextuels surtout dans les PME familiales. Les recherches futures vont s'orienter vers une

étude comparative de la pratique de contrôle de gestion des PME familiales et non familiales dans le contexte camerounais pour mettre en exergue la spécificité de la pratique de contrôle de gestion des PME familiales camerounaises.

BIBLIOGRAPHIE

Abdelrhani, E. B., et Chouhbi, A. (2020), « La contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance des collectivités territoriales au Maroc : l'utilisation du tableau de bord prospectif comme outil de pilotage dans une commune », *Alternatives managériales Economiques*, 2 (5), 65-86.

Alazard C. et Separi S., (2001), *Contrôle de gestion : Manuel & applications*, DECF 7, 5^{ème} Edition, Dunod, p. 13

Alazard C. et Separi S., (2004), *Contrôle de gestion : Manuel & applications*, DECF 7, 6^{ème} Edition, Dunod, p. 13

Amana C.G.M., Souleymanou K. et Djoutsa W. (2023), « Dispositifs de contrôle de gestion et performance des PME au Cameroun », *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, volume 4, Issue 2-2, pp 307-326.

Amer, M., Hilmi, Y., & El Kezazy, H. (2024, April). Big Data and Artificial Intelligence at the Heart of Management Control: Towards an Era of Renewed Strategic Steering. In *The International Workshop on Big Data and Business Intelligence* (pp. 303-316). Cham: Springer Nature Switzerland.

Amer, M., & Hilmi, Y. (2024). ERP and the Metamorphosis of Management Control: An Innovative Bibliometric Exploration. *Salud, Ciencia y Tecnología-Serie de Conferencias*, 3.

Argyris C. et Schön O. A. (1978), *Organizational learning: a theory of action perspective*. Addition: westley.

Arnaud H. (2001), *Le contrôle de gestion en action*, Editions Liaisons, p. 8.

Badr B., et M'Barka E., G., (2020), « Contrôle de gestion 3.0 : nouveaux outils et prise de décision à l'ère de la transformation digitale », *Revue Internationale d'Economie Numérique. Vol. 2, No 1*.

Bollecker M. (2007), « La recherche du contrôleur de gestion : Etat de l'art et perspectives », *Comptabilité-Contrôle-Audit* 13 (1), pp. 87-106.

Burns, T., & Stalker, G. M. (1961). Mechanistic and organic systems. *Classics of organizational theory*, 209-214.

Corbin J. et Strauss A. (2008), *Basics of qualitative research*, Thousand Oaks: 3rd ed.

Davis J.A., Schoorman F., et Donaldson L. (1997), "Toward a stewardship theory of management", *academy of management review* 22, pp. 20-47.

Djora D. et Souleymanou K. (2024), “ La pratique du contrôle dans sa dimension relationnelle pour la pérennité des PME familiales Au Cameroun”, *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, volume 7 : numéro 4 pp :592-618.

E. K. Hamza, A. Mounia, H. Yassine and I. Z. Haj Hocine, "Literature Review on Cost Management and Profitability in E-Supply Chain: Current Trends and Future Perspectives," 2024 IEEE 15th International Colloquium on Logistics and Supply Chain Management (LOGISTIQUA), Sousse, Tunisia, 2024, pp. 1-6, doi: 10.1109/LOGISTIQUA61063.2024.10571529.

EL KEZAZY, H., & HILMI, Y. (2024). Le contrôle de gestion territorial: levier de la bonne gouvernance. *Essaie sur le cas des collectivités territoriales au Maroc. Alternatives Managériales Economiques*, 6(4), 287-305.

El Kezazy, H., & Hilmi, Y. (2023). The use of new technologies in management control systems and their impact on managerial innovation. *Ouvrage collectif: Innovation Managériale et Changement Organisationnel*.

el Kezazy, H., Hilmi, Y., Ezzahra, E. F., & Hocine, I. Z. H. (2024). Conceptual Model of The Role of Territorial Management Controller and Good Governance. *Revista de Gestão Social e Ambiental*, 18(7), e05457-e05457.

El Kezazy, H., & Hilmi, Y. (2023). Improving Good Governance Through Management Control in Local Authorities. *International Review of Management And Computer*, 7(3).

EL KEZAZY, H., & HILMI, Y. (2023). L'Intégration des Systèmes d'Information dans le Contrôle de Gestion Logistique: Une Revue de Littérature. *Agence Francophone*.

EL KEZAZY, H., & HILMI, Y. (2022). Towards More Agile Management: Literature Review of Information Systems as the Pillar of Management Control. *Revue Internationale du Chercheur*, 3(4).

EL KEZAZY, H., & HILMI, Y. (2024). Le contrôle de gestion territorial: levier de la bonne gouvernance. *Essaie sur le cas des collectivités territoriales au Maroc. Alternatives Managériales Economiques*, 6(4), 287-305.

Errard J. (1997), « Le *benchmarking* ou l'utilisation des meilleures pratiques », *Echanges n° 131*, février.

Foued C., Domergue M. et El Kharrazi N. (2017), « Quels liens entre performances et pérennité des entreprises ? Cas des entreprises agroalimentaires en Languedoc-Roussillon », p.9.

Germain C. (2007), « L'architecture des systèmes de contrôle de gestion : une analyse du rapport entre les budgets et les systèmes de mesure de la performance », *Congrès de l'association francophone de comptabilité, poitiers P. 17*.

Gervais M. (2005), *Contrôle de gestion*, Economica, 8^e édition, Paris.

Guillemette F. (2006), « L'approche de la *grounded theory* : pour innover ? » *recherche qualitative*, vol.26 (1), pp.32- 50.

Hamza, E. K., HIJAB, Z., Oumaima, E. B., Amal, M. E. L. L. O. U. L. I., & Ezzahra, E. F. (2024). Strategic Innovation: Integrating System Dynamics into Management Control. *Journal of Ecohumanism*, 3(8), 1012-1028.

HILMI, Y. (2024). L'intégration des systèmes de contrôle de gestion via les plateformes numériques. *Revue Economie & Kapital*, (25).

Hilmi, Y. (2024). Cloud computing-based banking and management control. *International Journal Of Automation And Digital Transformation*, 3, 1-92.

HILMI, Y. (2024). Contrôle de gestion dans les banques islamiques: Une revue de littérature. *Recherches et Applications en Finance Islamique (RAFI)*, 8(1), 23-40.

HILMI, Y., & HELMI, D. (2024). Impact du big data sur le métier de contrôleur de gestion: Analyse bibliométrique et lexicométrique de la littérature. *Journal of Academic Finance*, 15(1), 74-91.

HILMI, Y., & KAIZAR, C. (2023). Le contrôle de gestion à l'ère des nouvelles technologies et de la transformation digitale. *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 4(4).

HILMI Y. (2024). Le contrôle de gestion au niveau des clubs sportives : Approche théorique. *PODIUM OF SPORT SCIENCES*

Hlady-Rispal M. (2000), « Une stratégie de recherche en gestion : l'étude de cas », *Revue française de gestion* n° 127, janvier- février.

Jensen M. et W. Meckling (1976), « Theory of the Firm: Managerial Behavior. Agency Costs and Ownership Structure », *Journal of Financial Economics*, vol. 4, n° 3, p. 305-360.

Kaplan R. S. et Norton D. P. (1996), « Le tableau de bord prospectif : outil de management statistique », *Havard Business Review*, traduction par Jean-Louis Klisnick pour les Editions d'organisation, janvier –février, pp. 217-246

Lavigne, B. (2002, May). Contribution À L'Étude De La Genèse Des Systèmes D'Information Comptable Des PME: Une Recherche Empirique. In *Technologie et management de l'information: enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit* (pp. CD-Rom)

Lawrence, P. R., & Lorsch, J. W. (1967). *Differentiation and integration in complex organizations*. *Administrative science quarterly*, 1-47.

Lorino P. (1995), *Comptes et récits de la performance*, Les Editions d'Organisation.

Mayegle F et Nzouatom F.F.V, et Tibi L., (2024), « les outils du contrôle de gestion : levier de la performance organisationnelle des PME camerounaises », *Revue du Contrôle, de la Comptabilité et de l'Audit*, volume 8 : numéro 3 pp :271-298

Meyssonnier F. (2001), « Le target costing : un état de l'art », *Finance Contrôle Stratégie*, Vol. 4, n° 4, décembre, pp. 113-138.

Mignon S. (2000), « La pérennité des entreprises familiales : un modèle alternatif à la création de valeur pour l'actionnaire ? », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 1, n° 3, p. 169-196.

Ngonga, D. (2013), « système d'information comptable et contrôle de gestion dans les entreprises camerounaises », *La Revue Gestion et Organisation*, 5 (2), 113-120.

Souleymanou K. (2017), « Inefficacité du système du contrôle interne et défaillance des PME familiales africaines : cas du Cameroun » *10^e congrès de l'académie de l'entrepreneuriat et de l'innovation AEI DAKAR*, p.3.

Tsachoua D. J. S., Kono Abe J.M et Yanda Belinga C.P, (2021), « La pérennité de l'entreprise au Cameroun », *la gouvernance dans tous ses états*, P. 224-251.

Wamba H. (2001), « L'impact de l'asymétrie d'information dans l'optimisation de la valeur de l'entreprise : exemple de la PME Cam » *SC SE, Montreal*, 15p.

Wanlin P. (2007), « L'analyse de contenu comme méthode d'analyse qualitative d'entretiens : une comparaison entre les traitements manuels et l'utilisation de logiciels, recherche qualitatives-hors-série numéro 3, Actes du colloque bilan et perspectives de la recherche qualitative », *Association pour la recherche qualitative. ISSN 1715-8702*.

Yassine, H. I. L. M. I., Zahra, H. A. J. R. I. O. U. I., & Hamza, E. K. (2024). Systematic review of IPSAS standards: The introduction of IPSAS in public establishments. *Edelweiss Applied Science and Technology*, 8(5), 292-306.

Yassine, H., Houmame, A. A., Amine, A., & Driss, H. (2024). Governance Optimization through Territorial Management Control in Local Authorities. *Pakistan Journal of Criminology*, 16(04), 93-110.