

OUTILS DE CONTRÔLE DE GESTION ET PERFORMANCE DES PME AU CAMEROUN : UNE APPROCHE PAR LES CAPACITÉS DE PILOTAGE

MANAGEMENT CONTROL TOOLS AND SME PERFORMANCE IN TURBULENT ENVIRONMENTS: CAPACIBILITIES BASED APPROACH TO ORGANISATIONAL STEERING

TIBI LANDRY,

Enseignant chercheur

Faculté des Sciences économiques et Gestion Appliquée,

Université de Douala (Cameroun),

Laboratoire d'Économie et de Management Appliqué (LEMA)

NZOUATOM FOGAM Francis Vicky

Doctorant en comptabilité, audit et contrôle

Université Catholique de l'Afrique Centrale (Cameroun),

ABOUBAKARI

Enseignant chercheur

Faculté des Sciences économiques et Gestion Appliquée,

Université de Douala (Cameroun),

Laboratoire d'Économie et de Management Appliqué (LEMA)

Date de soumission : 20/02/2026

Date d'acceptation : 12/04/2026

Pour citer cet article :

TIBI L et Al. (2026), « OUTILS DE CONTRÔLE DE GESTION ET PERFORMANCE DES PME AU CAMEROUN : UNE APPROCHE PAR LES CAPACITÉS DE PILOTAGE », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 10: numéro 1 » pp : 392-430.

Résumé

Le présent article analyse l'influence des outils de contrôle de gestion sur la performance des petites et moyennes entreprises au Cameroun en intégrant le rôle médiateur des capacités de pilotage. Sur le plan théorique, notre étude mobilise la théorie de l'agence, la théorie des capacités dynamiques et la théorie du signal afin d'expliquer les mécanismes sous-jacents reliant les outils de contrôle de gestion à la performance. Sur le plan méthodologique, une approche quantitative a été adoptée, basée sur une enquête par questionnaire administrée auprès de 380 PME au Cameroun. Les données collectées ont été analysées à l'aide des équations structurelles sous SPSS pour aboutir aux résultats suivants : les outils de contrôle de gestion influencent positivement et significativement sur la performance des PME. Par ailleurs ces outils contribuent également au développement des capacités de pilotage, notamment en améliorant le suivi des activités et la qualité de la prise de décision. Par ailleurs, les analyses mettent en évidence un effet médiateur significatif des capacités de pilotage dans la relation entre les outils de contrôle de gestion et la performance des PME. Nos résultats suggèrent que l'efficacité des outils de gestion ne réside pas uniquement dans leur utilisation mais également dans leurs capacités à renforcer les mécanismes internes de pilotage

Mots clés : *Outils du contrôle de gestion, performance, Capacités de pilotage, PME.*

Abstract

This article examines the influence of management control tools on the performance of small and medium-sized enterprises (SMEs) in Cameroon, while highlighting the mediating role of managerial (steering) capabilities. From a theoretical perspective, the study draws on agency theory, dynamic capabilities theory, and signaling theory to explain the underlying mechanisms linking management control tools to organizational performance. Methodologically a quantitative approach was adopted based on a questionnaire survey conducted among 380 SMEs in Cameroon. The collected data were analyzed using structural equation modeling (SEM) with SPSS. The findings reveal that management control tools have a positive and significant effect on SME performance. Furthermore, these tools significantly contribute to the development of managerial capabilities, particularly by improving activity monitoring and decision-making processes. Finally, the results indicate a significant mediating effect of managerial capabilities in the relationship between management control tools and SME performance. These findings suggest that the effectiveness of management control tools depends not only on their use but also on their ability to strengthen internal mechanisms.

Keywords : *Management control tools; Performance; Managerial capabilities; SMEs.*

Introduction

Dans un environnement complexe et turbulent, le souci majeur de toute organisation est de garder la pérennité de sa performance. Considérer depuis longtemps comme valeur stratégique en raison de son importance, le contrôle de gestion est devenu la pierre angulaire du fait qu'il est source de progrès d'amélioration potentielle à tous les types d'entreprises. C'est une fonction qui a pour but de motiver les responsables et les inciter à exécuter des activités contribuant à atteindre leurs objectifs. Il est donc une réponse à un certain nombre de problèmes d'entreprise pour lesquels la recherche de solution s'impose. (Tachouola, 2019).

L'adoption des outils de gestion est présentée dans la littérature comme un atout pouvant permettre aux entreprises de faire face aux défis actuels d'un environnement de plus en plus complexe, mais aussi à ceux de sa propre croissance. (Julien, 2000).

Au Cameroun, le contrôle de gestion reste une pratique actuellement prise en considération dans les entreprises quels que soient leurs tailles et leurs secteurs d'activité. L'engagement d'une entreprise à atteindre l'excellence est largement déterminé par l'utilisation des outils de contrôle de gestion mis en place. (Ngo Biheng et al., 2020). En effet, pour maîtriser des situations de plus en plus complexes, il a fallu créer une fonction de contrôle de gestion dont les principaux instruments peuvent être constitués par la comptabilité avec deux composantes : générale et analytique, la gestion budgétaire, le tableau de bord, etc. (Van Caillie, 2013). Ainsi, la mise en place d'un système de contrôle de gestion de qualité devient absolument nécessaire et essentielle au bon fonctionnement de tout organisme (Désiré-Luciani et al., 2013).

La première définition de contrôle de gestion a été assurée par son fondateur Robert Anthony en 1965. Depuis, le contrôle de gestion a connu un réel développement. Robert Anthony a défini le contrôle de gestion comme un processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation (Anthony, 1965). Il a ajouté que le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies de l'entreprise de manière efficace et efficiente (Anthony, 1988). Le contrôle de gestion est une fonction qui vise à répondre aux questions des managers pour mettre en œuvre la stratégie de l'organisation. Concrètement, cela se traduit par la formulation des simulations d'investissement ou placement de marché afin de réaliser des prévisions. Ceci permet alors de mieux définir les objectifs en mettant en place les moyens, en comparant les performances passées et futures et les objectifs, en ajustant les objectifs et les moyens (Dupuy et Rolland 1994).

Selon Dupuy et Rolland (1994), le contrôle de gestion est défini comme l'ensemble des processus de recueil et d'utilisation d'informations ayant pour but de surveiller et de maîtriser l'évolution de l'organisation à tous ses niveaux. Partant de cette définition, il nous convient de dire que le contrôle de gestion constitue un outil par lequel les dirigeants de l'entreprise peuvent recueillir l'information pertinente pour orienter leurs décisions. C'est également un outil qui leur permet d'utiliser cette information recueillie afin de surveiller et de maîtriser l'évolution de l'entreprise.

Pour Bouquin (2001), « le contrôle de gestion est formé des processus et systèmes qui permettent aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et actions courantes ne sont et ont été cohérents. Il finalise, pilote et post évalue ». Le contrôle de gestion trouve aussi une place de choix dans la théorie d'agence. En fait, la théorie d'agence est une situation dans laquelle une entreprise confie la gestion de ses intérêts à une tierce personne.

Kalika (2018) soulignera qu'il s'agit d'une performance portant directement sur l'efficacité de la structure organisationnelle. Les facteurs qui permettent d'apprécier cette efficacité organisationnelle sont : le respect de la structure formelle, les relations entre les composantes de l'organisation, la qualité de la circulation de l'information, la flexibilité de la structure. Ainsi, la performance organisationnelle est définie, selon Bouquin (1997), comme « la capacité d'une entreprise à déterminer et à mettre en œuvre, de façon adéquate, les stratégies, dans le cadre de ses objectifs poursuivis ».

La relation entre le contrôle de gestion et la performance est un paradigme scientifique qui a interpellé peu de chercheurs. Les études qui se sont intéressées à ce paradigme sont celles de Renard Jacques et Nussbaumer Sophie (2011), Bouquin et Pesqueux (1999). Ces chercheurs ont souligné le rôle des contrôleurs de gestion dans la dynamique de la performance des organisations. D'après Bouquin (2008), le contrôle de gestion est un processus que les dirigeants utilisent pour gouverner. Il renforce la gouvernance entre les actionnaires et d'autres parties. Son objectif était de rationaliser la gestion des services en entreprise et de poursuivre la performance.

Le contrôle de gestion a largement évolué, il est passé d'une simple technique de calcul de coût à une fonction structurée, puis à une discipline académique pleine et entière. Le contrôle de gestion est doté de plusieurs outils mis en pratiques d'abord dans les grandes entreprises, et par la suite, adaptés aux petites et moyennes entreprises. La mondialisation de l'économie et l'ouverture des frontières orientent les entreprises vers une concurrence très agressive pour l'écoulement de leurs produits dans un marché où seules les entreprises bien organisées peuvent se permettre une bonne part de marché. Ces outils devraient permettre aux entreprises

de suivre le déroulement de leurs activités de manière à atteindre avec efficience les objectifs préalablement fixés. A l'inverse, les entreprises de faible organisation sont appelées à se marginaliser et à disparaître.

La survie de telles entreprises passe nécessairement par l'amélioration de leur performance. Donc, le contrôle de gestion peut être perçu comme une amélioration des performances organisationnelles de l'entreprise, il constitue un outil permettant l'efficacité lorsque les objectifs tracés sont atteints, et l'efficience lorsque les quantités obtenues sont maximisées à partir d'une quantité de moyens. « Le contrôle de gestion est au cœur du processus de suivi de la performance et contribue ainsi à son amélioration ».

La performance est un objectif crucial au sein d'une entreprise, ce qui la place au cœur des préoccupations des chercheurs en science de gestion. En effet, l'entreprise évolue dans un environnement de plus en plus concurrentiel. Pour faire face à ces concurrents, elle se doit de mettre en place des outils du contrôle de gestion adaptés à ses besoins pour une meilleure allocation des ressources. L'absence de la performance des entreprises les conduit à une mauvaise allocation des ressources disponibles, une des causes de faillite des entreprises. Plus récemment, les données collectées par le Centre d'analyse et de recherche sur la politique économique et sociale au Cameroun (2016) indique que plus de 72 % des entreprises créées entre 2010 et 2016 n'avaient pas survécu 6 ans plus tard. La PME constitue la majeure partie des entreprises au Cameroun, on dénombre, selon le RGE-2/INS (2016), 203419 entreprises parmi lesquelles 99,8 % de PME. Il est donc opportun de s'intéresser à ce type d'entreprises au regard de leur contribution au développement économique.

La littérature sur le contrôle de gestion est le plus souvent orientée vers la performance financière (Takoudjou, 2018 ; Botaina ; Youssef et Malika 2017). On dénombre peu de travaux en contrôle de gestion vers la performance organisationnelle des PME (Deutou et al 2019 ; Fiol, 2010). Pourtant, plusieurs PME sont confrontées de nos jours à des sérieux problèmes de gestion caractérisés par de multiples fléaux qui les entourent (détournement, fraude, corruption, mauvaise gestion, entre autres). Ces problèmes sont à l'origine de la faillite et la disparition de nombreuses PME, d'où la mise en cause du contrôle de gestion pratiqué dans ces dernières. En Afrique subsaharienne francophone, seules les grandes entreprises semblent pratiquer efficacement le contrôle de gestion dans la conduite de leurs activités (Takoudjou, Miamo et Kamga, 2018), les petites et moyennes entreprises ont tendance à négliger cette fonction dans l'entreprise ; elle est souvent absente ou alors confondue à la comptabilité. Dans le cadre de cette recherche, nous choisissons de nous limiter au concept de performance organisationnelle parce qu'étant considéré comme

composante et condition nécessaire à l'atteinte des objectifs sans lesquels une entreprise ne saurait assurer sa survie.

1. PROBLÉMATIQUE

Le contrôle de gestion met en relation trois principaux éléments que sont : les objectifs fixés, les ressources allouées et les résultats obtenus. Il a d'abord été déployé dans les grandes entreprises comme General Motors, Sears, Dupont de Nemours, etc. en tant que processus axé sur l'efficacité et l'efficience dans l'allocation et l'utilisation des ressources, puis il a intégré la dimension comportementale avec la délégation de responsabilité afin d'influencer le comportement des acteurs à agir au sens de l'organisation. La théorie de l'agence de Jensen et Meckling (1976) apporte des éléments de réponse au problème d'agence engendré par la délégation de pouvoir (Ezziadi, 2009) rappelle qu'historiquement, le contrôle de gestion est développé dans et pour les grandes entreprises industrielles. Les outils de contrôle de gestion ont par la suite été transportés et adaptés aux PME en fonction de leurs spécificités. Le rôle du contrôle de gestion en PME est tout aussi important que dans une grande entreprise. Cependant, il ne faut pas la considérer comme une grande entreprise en miniature, il faut tenir compte de ses propriétés. L'analyse des particularités des PME fait ressortir des réalités de nature différente de celles des grandes entreprises (Jihane, 2005). Les entreprises étant différentes les unes des autres, la théorie de la contingence de Lawrence et Lorsch (1967) propose de réfléchir à la meilleure organisation qui prend en compte les variables économiques et les conditions du marché.

Plusieurs études se sont intéressées au contrôle de gestion dans les PME. C'est le cas d'Ezziadi (2009) ; il révèle les inadéquations du système de contrôle de gestion classique aux spécificités des PME et propose un système de pilotage de la performance de ces dernières. Ceci permet de différencier la PME de la grande entreprise pour une meilleure pratique du contrôle de gestion.

De même, Nobre et Zawadzki (2013) abordent la problématique de l'introduction du contrôle de gestion en PME en mobilisant l'analyse stratégique de Crozier et Friedberg (1977). Il ressort de leur étude que l'introduction du contrôle de gestion par le directeur administratif et financier est perçue comme une menace qui vient remettre en question leurs zones d'incertitude et donc leurs pouvoirs. Le contrôle de gestion dans les PME a donc fait l'objet de plusieurs recherches avec des résultats quelques fois mitigés.

D'autres chercheurs se sont intéressés à cette discipline en faisant ressortir ses nouvelles attributions (Bouin et Simon, 2015 ; Ezziadi et OIHADI, 2015). Le contrôle de gestion est un

vaste champ de recherche avec plusieurs orientations encore peu exploitées. Missaoui et Benyetho (2017), dans leur travail, visent à vérifier la relation entre l'intégration du contrôle de gestion dans l'entreprise et son impact sur le choix stratégique adopté. De même, Meyssonier et Zawadzki (2007) ont corroboré sur l'idée selon laquelle le contrôle de gestion est un vecteur tacite ou un catalyseur de la pérennité organisationnelle. Cito et al (2020) ont mené une étude sur l'influence des pratiques de contrôle de gestion sur la performance des PME dans la ville de Bukavu en République démocratique du Congo. Douanla et al.(2021) révèlent que, parmi les outils de contrôle de gestion existants, seuls les calculs des coûts et les budgets sont couramment utilisés par les PME camerounaises contrairement aux tableaux de bord de gestion. Cependant l'utilisation de ces outils améliore significativement l'efficacité de ces PME si et seulement s'ils sont exploités de façon objective.

D'autres auteurs se sont intéressés au contrôle de gestion dans les organisations, notamment à l'impact que les outils peuvent exercer sur la performance de ces organisations. C'est le cas, par exemple, de Ngo Bihen et al (2020) qui évaluent l'effet de l'utilisation des outils de contrôle de gestion mis en place sur la performance au Cameroun, de Chouhbi et El-Bir (2020) qui s'intéressent à l'utilisation du tableau de bord prospectif (BSC) dans la commune et son impact sur la performance organisationnelle, de Francois-Xavier Mayegle (2009) qui mentionne la contribution du tableau de bord prospectif à l'amélioration des performances des entreprises à l'issue des travaux effectués à partir de 06 cas au Cameroun. A l'issue de l'étude, les auteurs ont décelé les principaux freins à l'adoption de cet outil que sont : le manque de compétences requises, l'absence des moyens techniques et financiers ainsi qu'une forte résistance au changement. Les travaux sur le contrôle de gestion dans les PME se sont également orientés vers l'efficacité des outils dans les PME (Bampoky et Meyssonier, 2012). A partir de la littérature ci-dessus, nous avons formulé la question centrale de recherche suivante : **Les outils de contrôle de gestion influencent-ils au développement de pilotage stratégique des PME ?** Cette question principale se décline en deux questions spécifiques, à savoir :

1.1.RELATION ENTRE LES OUTILS TRADITIONNELS DU CONTRÔLE DE GESTION ET LA PERFORMANCE DES PME

Les outils du contrôle de gestion sont couramment utilisés dans les entreprises depuis plusieurs années parmi lesquels la comptabilité générale, le calcul des coûts (les coûts complets, les coûts variables...), le contrôle budgétaire, la planification et le reporting. Ces

outils ont été critiqués au fil des années par de nombreux auteurs qui soulignaient leurs limites (Schmidt, 1992 ; Deschamps, 1997 ; Fortin et al., 1999 ; Jensen, 2001 cité par Becos et al., 2003).

Apparus dans les années 20, ils sont considérés comme les premiers outils dont se sert la discipline pour évaluer la performance des entreprises. Il existe plusieurs outils traditionnels de contrôle de gestion (Deutou, 2019). Cependant, dans le cadre de notre étude, nous n'en retiendrons que quelques-uns : la comptabilité générale, le calcul des coûts (la comptabilité analytique), le contrôle budgétaire et le reporting.

1.1.1. La comptabilité générale

La comptabilité générale est l'ensemble des informations relatives à l'opération effectuée par l'entreprise dans le cadre de son activité économique, c'est-à-dire, un processus de traitement comportant les fonctions de saisies, d'analyse des informations (Mukalalariya, 2006-2007). Elle est considérée comme un outil de gestion dans une entreprise ayant pour mission essentielle l'enregistrement au jour le jour des opérations économiques, des entreprises et son environnement. La comptabilité générale est souvent utilisée comme un outil de contrôle de gestion, car elle fournit des informations financières essentielles pour évaluer la performance et prendre des décisions stratégiques. Elle permet de suivre les flux monétaires, d'analyser les coûts, de préparer des états financiers, etc. En intégrant ces données dans le processus de contrôle de gestion, les entreprises peuvent mieux comprendre leur situation financière et opérationnelle, ce qui facilite la prise de décisions éclairées pour atteindre leurs objectifs (Yves Levant, 2018).

La comptabilité générale offre la possibilité, en absence d'un système budgétaire, de construire, pour chaque période, un compte de résultat prévisionnel et d'élaborer des mécanismes de rotation des stocks et des politiques d'investissement et d'endettement (Mayegle, 2008).

1.1.2. Le calcul des coûts (comptabilité analytique)

La comptabilité analytique joue un rôle clé dans le calcul des coûts en permettant une analyse détaillée des coûts de production, de distribution et de vente d'une entreprise. Elle vise à attribuer les coûts de manière précise aux différents produits, services, projets ou activités de l'entreprise. En utilisant des méthodes telles que le coût complet, le coût variable ou le coût

par activité, la comptabilité analytique fournit une vue granulaire des coûts associés à chaque élément de l'activité de l'entreprise, cela permet aux gestionnaires de prendre des décisions éclairées sur la fixation des prix, l'allocation des ressources, l'amélioration de l'efficacité opérationnelle et l'évaluation de la rentabilité des différentes lignes de produits ou services.

1.1.2.1. La méthode des coûts complets

Apparus dans les années 20, ils sont considérés comme les premiers outils dont se sert la discipline pour évaluer la performance des entreprises. Il existe plusieurs outils traditionnels de contrôle de gestion, cependant, dans le cadre de notre étude, nous ne retiendrons que deux outils : la méthode des coûts complets, le contrôle budgétaire. (Deutou, 2019).

Cette méthode repose sur un principe selon lequel la détermination d'un coût nécessite une prise en compte complète des charges directes et des charges indirectes de l'entreprise, par le biais d'une répartition préalable des charges indirectes, dans des « centres d'analyse ». En d'autres termes, le calcul du coût d'un produit repose sur l'affectation de l'ensemble des charges incorporables de la comptabilité générale et, s'il en existe, des charges supplétives, au coût du produit. Cette méthode permet au gestionnaire d'avoir une bonne maîtrise des coûts afin de prévoir des marges de bénéfice en fixant un prix de vente (Giraud et al, 2018). Ainsi, on distingue entre autres : le coût d'achat, le coût de production, le coût de distribution et le coût de revient.

1.1.2.2. Les coûts variables ou directs costing

L'une des méthodes les plus simples pour calculer un coût est sans doute celle dite du *direct costing* que l'on peut traduire en français par méthode «des coûts variables» (à ne pas confondre avec les coûts directs). Pour Ben Ayed (2015), cette méthode permet de faciliter les calculs puisqu'elle ignore les charges fixes. La méthode consiste à distinguer les coûts variables des coûts fixes et à ne rattacher aux produits que les coûts variables qui les concernent. Les coûts variables sont ceux qui évoluent à court terme en fonction des quantités produites (Giraud et al, 2018). La différence entre le chiffre d'affaires et l'ensemble des coûts variables s'appelle la marge sur coûts variables (MCV). La rentabilité d'un produit s'apprécie, dans un premier temps, par rapport à sa marge sur coûts variables. Une MCV positive indique que le produit couvre ses coûts variables. La MCV doit ensuite être suffisante pour couvrir les coûts fixes. L'ensemble des coûts peut être représenté par une équation du type : Coûts totaux = coût variable unitaire × quantité + coûts fixes. (Deutou, 2019).

1.1.3. Le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est déjà une technique ancienne dont « l'invention » remonte au début des années 1920 pour les Etats-Unis et aux années 1930 pour la France.

Les budgets : un budget représente un ensemble de prévisions effectuées par une entreprise au cours d'une période donnée. C'est une technique de gestion largement répandue dans les entreprises qui, toutes ou presque, la pratiquent aujourd'hui ; c'est ce pilotage qui, grâce au contrôle budgétaire, nécessite de mettre en place une structure adéquate fondée sur des centres de responsabilité. (Deutou, 2019).

M. Gervais (cité par Alazard et Separi, 2010, p. 226) définit le contrôle budgétaire comme « la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin de rechercher la (ou les) cause(s) d'écarts, d'informer les différents niveaux hiérarchiques, de prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires, d'apprécier l'activité des responsables budgétaires ».

Le contrôle budgétaire consiste à comparer les réalisations aux prévisions, aux différents niveaux jugés convenables. Il consiste ensuite à analyser et contrôler les écarts constatés et de provoquer les actions correctives. Michel Gervais, dans son livre intitulé: «*Contrôle de gestion et planification de l'entreprise*» définit le contrôle budgétaire comme la comparaison permanente des résultats réels et prévisions chiffrées figurant au budget afin de rechercher la cause d'écarts ; d'informer les différents niveaux hiérarchiques, de prendre les mesures correctives éventuelles nécessaires et d'apprécier l'activité des responsables budgétaires. En ce sens, le contrôle budgétaire est une fonction du contrôle de gestion et il dépend de la qualité de ses interventions.

1.1.4.L'élaboration des budgets

Un budget présente un ensemble de prévisions effectuées par une entreprise au cours d'une période donnée. L'établissement d'un budget prévisionnel consiste à recenser, identifier et classer les dépenses de l'entreprise ainsi que ses recettes, puis à réaliser des ajustements pour atteindre l'équilibre ou la marge espérée. En cas de manque de recette ou de charges trop élevées, elle risque un déficit budgétaire.

Il est aussi une technique de gestion largement répandue dans les entreprises qui, toutes ou presque, la pratiquent aujourd'hui ; c'est ce pilotage qui, grâce au contrôle budgétaire, nécessite de mettre en place une structure adéquate fondée sur des centres de responsabilité (Deutou et al, 2019). Un budget prévisionnel est une étape indispensable dans le développement de l'entreprise. Il est basé sur une estimation réaliste des dépenses et des recettes de l'entreprise et il permet d'anticiper son futur résultat. Grâce à cet exercice, l'entreprise pourra planifier ses besoins en trésorerie, revoir ses objectifs à la hausse ou à la baisse et motiver ses équipes. C'est un véritable outil d'aide à la décision : sa consultation régulière permet de vérifier que l'entreprise est en accord avec ses prévisions et sa stratégie. C'est un outil de pilotage de l'entreprise qui permet de faciliter l'estimation des risques prévisibles et de préparer les décisions opérationnelles. Il est un système d'appréciation de la performance dans la mesure où il intègre à la fois l'économie, l'efficience et l'efficacité. L'analyse périodique des écarts entre les réalisations et les prévisions de trésorerie permet de prendre certaines décisions opérationnelles.

1.1.5. Le reporting

Le reporting est un processus de collecte, d'analyse et de présentation d'informations pertinentes sur les performances d'une organisation généralement sous forme de rapports ou de tableau de bord. Ces informations peuvent inclure des données financières, opérationnelles, stratégiques et de conformité, et sont utilisées par les dirigeants et les gestionnaires pour évaluer la performance, prendre des décisions éclairées et suivre les progrès vers les objectifs fixés.

Selon Isabelle Calme et al (2003 : 300), le reporting est défini comme *l'action qui consiste à faire remonter l'information vers la direction générale*. D'après Philippe Camus (2000 :319), *le reporting est un ensemble de documents qui ont pour objectifs d'informer la hiérarchie de la situation et des résultats des centres de responsabilités*. Le contrôleur de gestion doit remonter l'information à la direction générale à travers le reporting, ce qui facilite au directeur général le jugement de l'information reçue pour pouvoir prendre sa décision.

1.2. RELATION ENTRE LES OUTILS TRADITIONNELS DU CONTRÔLE DE GESTION ET LA PERFORMANCE DES PETITES ET MOYENNES ENTREPRISES

Les outils traditionnels du contrôle de gestion tels que les budgets et calculs de coûts ont fait l'objet de plusieurs études. Ces deux principaux outils sont les plus recensés selon la littérature, avec quelques fois des résultats mitigés. D'après l'étude de Nobre (2001), on peut conclure que la majorité des PME utilisent une seule méthode de calcul de coût : la méthode de coûts complets qui leur paraît plus satisfaisante. Nous allons, dans un premier temps, analyser l'encrage entre les calculs de coûts et l'efficacité organisationnelle puis, dans un second temps, l'encrage entre les budgets prévisionnels et l'efficacité organisationnelle.

Pour Diop (2016), les méthodes de calcul de coûts qualifiées désormais de classiques ou de traditionnelles (coûts complets par les centres d'analyse et coûts partiels) sont apparues dans un contexte concurrentiel relativement stable. Pour ressortir l'encrage qui existe entre les calculs de coûts et l'efficacité organisationnelle, il convient de présenter tout d'abord les calculs utilisés par les entreprises et, ensuite, la littérature existante sur cette relation.

1.2.1. Analyse de la contribution des calculs des coûts (comptabilité analytique) sur l'efficacité et l'efficience organisationnelle des petites et moyennes entreprises

Le calcul des coûts est un outil de contrôle de gestion très utilisé dans les petites, moyennes entreprises. L'étude de Takoudjou et al., (2018) a permis de revisiter les principaux outils de contrôle de gestion utilisés par les PME camerounaises en accordant une part belle à la dichotomie permettant de confronter les outils traditionnels (calcul des coûts, budget) aux outils modernes (tableau de bord). Il ressort de cette étude que 60 % des PME camerounaises sont focalisées sur les outils traditionnels que sont les budgets et les calculs de coûts. L'outil traditionnel de calcul de coûts est une forme de comptabilité dont l'objectif est de faire correspondre à chaque produit ou service le coût des ressources nécessaires à sa production. Le calcul de coûts englobe plusieurs méthodes différentes que chaque entreprise choisit librement d'appliquer selon sa convenance. On peut retenir trois grandes méthodes, chacune ayant ses spécificités par rapport à la gestion et à la prise de décision : les méthodes du coût complet permettent de calculer le coût de production dans son ensemble engendré par le produit ou par l'activité. Cependant, du fait des multiples critiques, elle évolue vers la méthode de l'imputation rationnelle. On a ensuite les méthodes du coût préétabli qui se préoccupent de calculer les coûts adaptés au système d'information de l'entreprise. Les petites

entreprises se basent essentiellement sur leur expérience dans la gestion et se réfèrent à quelques calculs indispensables. La comptabilité analytique est une philosophie ignorée, les entreprises de plus grande taille utilisent les méthodes traditionnelles de calcul de coût et ont recours principalement à la méthode du *direct costing*. La comptabilité analytique est plus développée dans ces entreprises mais elle doit être améliorée et adaptée aux besoins spécifiques de chaque entreprise.

1.2.3. Le calcul de coûts et leur encrage sur l'efficacité et l'efficience organisationnelle des moyennes entreprises.

Les calculs de coûts sont très pratiqués par les PME depuis plusieurs années. Cependant, selon Belaid et Bergeron (2006), on remarque qu'il existe très peu de recherche sur leurs méthodes de calcul des coûts en contexte PME. En plus, celles-ci sont anciennes. Certains auteurs qui, dans leurs recherches ont recensé les outils de contrôle de gestion utilisés dans les PME (Nobre, 2001 ; Takoudjou et al., 2018) ont révélé que les entreprises utilisent le plus souvent les calculs de coûts comme outil du contrôle de gestion. Elles sont encore attachées à ces outils traditionnels de nos jours. Le calcul des coûts joue un rôle fondamental dans tout système de contrôle de gestion puisqu'il assure la cohérence de l'action par rapport aux objectifs globaux (Nobre, 2001). Ces outils suscitent ainsi l'attention de quelques auteurs qui recherchent la relation qu'ils peuvent avoir sur la performance organisationnelle des entreprises à travers l'efficacité organisationnelle de ces dernières.

La contribution des calculs de coûts sur la performance organisationnelle suscite l'attention de quelques chercheurs. La littérature existante à ce sujet n'est pas abondante. Cependant, nous allons présenter les travaux de quelques auteurs afin de matérialiser cette relation.

L'étude de Belaid et Bergeron(2006) dont l'un des objectifs était de relever la contribution de l'utilisation des méthodes de calcul des coûts et particulièrement celle de la comptabilité par activité sur la performance des PME manufacturières a permis, à partir des analyses bivariées, d'observer globalement une association positive entre l'utilisation extensive des information du système de calcul des coûts et la performance.

Dans la même lancée, Cito et al., (2020), trouvent qu'il existe une relation d'interdépendance entre les pratiques de contrôle de gestion et la performance et, partant, la performance des PME.

Cappelletti et Khouatra (2008) ont mené une recherche sur les apports d'un système de contrôle de gestion dans des entreprises de petite taille. L'intérêt porté à ce genre d'organisation se justifie par le fait que jusqu'à une date récente, elles n'étaient pas

concernées par les domaines du contrôle de gestion. Les résultats ont montré qu'un système de contrôle de gestion peut être un vecteur d'amélioration des performances sociales et économiques pour des entreprises de petite taille.

Mjidila et al., (2017), dans leurs travaux sur les organisations publiques, ont montré que la performance peut être améliorée par la pratique du contrôle de gestion.

Outre les calculs de coûts, nous avons retenu les budgets comme outils de contrôle de gestion. Dans les paragraphes qui suivent, nous allons présenter la littérature concernant leur contribution sur la performance organisationnelle à travers l'efficacité des entreprises.

1.2.4. L'analyse de la contribution des techniques budgétaires sur l'efficacité et l'efficience organisationnelle des moyennes entreprises

On peut dire que l'utilisation du budget est présentée comme *«un moyen d'évaluer la performance des managers, de motiver les responsables opérationnels, de communiquer entre les différents niveaux hiérarchiques, de déployer la stratégie, de prévoir les besoins financiers, de gérer les risques, de coordonner et de piloter les différentes activités de l'entreprise, d'autoriser les dépenses, d'allouer les ressources et de communiquer avec les acteurs externes (actionnaires, créanciers...)»* (Bouquer, 2006). Dans cette partie, après avoir ressorti son utilité pour les entreprises, notamment les PME, nous allons démontrer sa contribution sur la performance organisationnelle à travers l'efficacité organisationnelle.

1.2.4.1. Enjeu de l'utilisation des budgets au sein des entreprises

Miroir Lair (2007) affirme qu'il apparaît surtout que les rôles prêtés au contrôle budgétaire sont orientés vers la gestion interne de la firme et la recherche d'efficacité. Cet outil est utilisé par plusieurs entreprises ; il répond à une demande des dirigeants actionnaires qui cherchent à vérifier que la mise à disposition des ressources et la délégation de pouvoir vis-à-vis des managers sont bien utilisées selon leurs attentes. Ce n'est donc pas uniquement un outil de gestion interne, mais un outil répondant à un besoin d'information et de contrôle des actionnaires, lesquels ne sont pas forcément dirigeants ou salariés de l'entreprise. Selon Nobre et Zawadzky (2013), pour répondre à la demande des dirigeants, la première étape de rationalité de la gestion de l'entreprise passe par la mise en œuvre d'une démarche budgétaire sous la responsabilité du directeur administratif et financier. Elle doit permettre aux dirigeants de définir de façon formelle, précise et arrêtée, des plans stratégiques déclinés en plans d'action puis en budgets. La littérature nous informe sur la disparité des fonctions et des pratiques budgétaires. Il existe, cependant, une constante dans les différents rôles observés : ils servent une même finalité, celle de la gestion de la performance organisationnelle.

Le budget est un outil central en contrôle, il s'insère donc parfaitement dans cette démarche de gestion interne. Certains travaux entrepris font recours à l'utilisation des budgets bien que cet outil soit fortement critiqué par plusieurs auteurs. Bescos et al, (2003) ont mené une étude sur l'ensemble des critiques portées à l'utilisation des budgets par les entreprises. Leurs études révèlent qu'un premier ensemble de critiques insiste sur différents effets négatifs produits par l'existence des budgets. D'abord, il est reproché aux budgets d'induire des attitudes conservatrices en constituant un frein à l'innovation. Ils emmènent à focaliser l'attention des managers sur des objectifs financiers à court terme. Enfin, ils renforceraient les cloisonnements entre fonctions. Les budgets seraient associés à une structure par fonction étant donné qu'ils sont établis par centre de responsabilité.

1.2.4.2. Revue de la littérature autour de l'encrage entre les budgets sur l'efficacité et l'efficience organisationnelle des entreprises

Deutou et al, (2019), dans leurs recherches, ont analysé la relation qui existe entre les budgets et la performance organisationnelle. Ils ont trouvé que l'utilisation des budgets favorise plus la satisfaction des actionnaires au sein des organisations. D'où l'objectivité des budgets qui explique efficacement la performance organisationnelle des PME. Ils ont donc conclu que l'utilisation du budget par les PME camerounaises contribue à leur performance organisationnelle. Ce résultat rejoint les travaux de Sponem et Lambert (2010) qui affirment après avoir mené une étude auprès de 269 entreprises françaises montrant que l'utilisation des budgets permet de contrôler les coûts et sert souvent de base à l'attribution des récompenses et des sanctions des responsables (moyens de motivation). Cela dit, il contribue à l'efficacité et l'efficience organisationnelle.

Dans le même sens, Lassaad et khamoussi (2010) ont examiné l'impact de la participation budgétaire sur la performance organisationnelle à travers l'intensité de la compétitivité du marché et en sont arrivés à la conclusion selon laquelle elle serait une source d'amélioration pour cette dernière.

Retal et Bachiri (2020) ont étudié le lien entre une nouvelle approche budgétaire et la performance organisationnelle. Cette nouvelle approche est la budgétisation par activité. Ces auteurs sont arrivés à la conclusion selon laquelle la budgétisation par activité explique efficacement la performance organisationnelle de l'entreprise. Pour Argyris (1953), les budgets sont des techniques comptables utilisées pour contrôler les coûts en contrôlant les personnes. Les budgets servent souvent de base à l'attribution de récompenses et de sanctions.

1.2.5. L'analyse de l'influence de la comptabilité générale sur la performance organisationnelle des moyennes entreprises

La comptabilité générale joue un rôle crucial dans l'évaluation de la performance organisationnelle. En enregistrant toutes les transactions financières d'une entreprise, elle fournit les données nécessaires pour analyser la santé financière de l'organisation, évaluer sa rentabilité, sa solvabilité et sa liquidité, ainsi que pour répondre aux exigences de conformité réglementaire. En utilisant les informations issues de la comptabilité générale, les gestionnaires peuvent prendre des décisions stratégiques informées pour améliorer la performance globale de l'organisation, identifier les domaines à problèmes et mettre en œuvre des mesures correctives lorsque c'est nécessaire. La contribution de la comptabilité générale à la performance organisationnelle a été étudiée par de nombreux auteurs au fil des années. Michael E. Porter a exploré le lien entre la stratégie concurrentielle et la comptabilité dans son livre "Compétitive Strategy : Techniques for Analyzing Industries and Competitors" publié en 1980. Il soutient que la comptabilité peut être utilisée pour évaluer la position concurrentielle d'une entreprise et informer sa stratégie.

La comptabilité générale permet de suivre et d'analyser les transactions financières, de produire des états financiers clairs et compréhensibles, d'évaluer la rentabilité, de contrôler les coûts et de prendre des décisions éclairées. En fournissant une image précise de la santé financière de l'entreprise, la comptabilité générale aide les dirigeants à identifier les domaines d'amélioration, à allouer efficacement les ressources et à élaborer des stratégies de croissance et de développement. Elle contribue à une gestion plus efficace et à une meilleure performance globale de l'entreprise.

Les outils traditionnels de contrôle, tels que la comptabilité générale, les budgets, les rapports financiers, les analyses de rentabilité jouent un rôle crucial dans l'amélioration de la performance organisationnelle des petites et moyennes entreprises. Leur contribution peut être analysée au niveau de la planification et la prise de décision (les budgets permettent aux moyennes entreprises de planifier leurs activités à court et long terme, en définissant des objectifs financiers et opérationnels. Ces objectifs servent de référence pour évaluer les performances et prendre des décisions stratégiques) ; au niveau de l'allocation efficace des ressources (les analyses de la rentabilité aident les entreprises à identifier les produits, services ou segments de marché les plus rentables, facilitant ainsi l'allocation efficace des ressources pour maximiser le rendement sur l'investissement).

En somme, les outils traditionnels de contrôle de gestion fournissent aux petites et moyennes entreprises les moyens de planifier, surveiller, évaluer et améliorer leurs performances opérationnelles et financières, contribuant ainsi à leur succès et à leur croissance à long terme.

1.3. RELATION ENTRE LES OUTILS MODERNES DU CONTRÔLE DE GESTION ET LA PERFORMANCE DES PETITES MOYENNES ENTREPRISES CAMEROUNAISES.

Il était devenu difficile, à la fin des années 1980, d'expliquer la performance des entreprises à partir des outils traditionnels de contrôle de gestion. Pour les managers, ces outils étaient constitués d'indicateurs lourds et difficiles à cerner, d'où l'apparition de nouveaux outils qualifiés d'outils modernes de contrôle, parmi lesquels le tableau de bord équilibré ou « *Balanced Score card* », introduit par Kaplan et Norton, 1998. En effet, à cette époque, ces auteurs dénonçaient déjà l'exclusivité d'indicateurs financiers dans le processus d'évaluation de la performance en affirmant que *des mesures à court terme devront être remplacées par de multiples indicateurs non financiers qui constituent de meilleures cibles et ont une meilleure valeur prédictive quant aux objectifs de rentabilité à long terme de l'entreprise*. Selon ces auteurs, l'évaluation de la performance ne devait plus être perçue uniquement au sens financier, mais plutôt dans son sens global, autrement dit, en mettant en relief l'aspect social et organisationnel. Cet outil a pour principal avantage de mettre en relief les plans stratégiques et opérationnels de l'entreprise et permettre de mesurer les performances de celle-ci et de suivre son évolution. C'est dans ce sens que (Bouquin, 1996) signale que *le tableau de bord équilibré permet au manager d'être informé sur la gestion des risques, car étant orienté vers la stratégie*.

Il existe ainsi dans la littérature le benchmark, le tableau de bord prospectif et le tableau de bord équilibré.

1.3.1. Le benchmark

Développé au début des années 1980 par la société Xerox, le benchmark est un outil de prise de décision concernant un investissement lourd destiné à moderniser la gestion de stocks ; Xerox s'est alors intéressé aux « meilleures pratiques de la concurrence ».

Par ailleurs, nous disons que le benchmark est une méthode qui consiste à comparer les prix de revient, les prix de vente et leurs évolutions par rapport à son environnement concurrentiel. Pour d'autres penseurs, le benchmarking est une technique de marketing qui consiste à étudier et à analyser les techniques de gestion, les modes d'organisations des autres entreprises afin

de s'en inspirer et d'en retirer le meilleur : technique et stratégie d'entreprise (Mayegle F.-X. 2008).

Il est également perçu comme étant un outil précieux et stratégique de contrôle de gestion qui permet aux organisations de comparer leurs performances, leurs processus et leurs pratiques avec celles de leurs pairs ou des leaders de l'industrie. En utilisant le benchmarking comme outil de contrôle de gestion, les entreprises peuvent identifier les meilleures pratiques, améliorer les processus internes, fixer des objectifs réalistes, prendre des décisions stratégiques éclairées.

1.3.2. Le caractère innovateur du tableau de bord prospectif

Bouquin (2008) a défini le tableau de bord comme un outil d'information sur le futur, qui éclaire les objectifs non atteints par la comptabilité et qui permet également de projeter dans l'avenir les conséquences des décisions, et offre une vision globale sur les activités et priorités de l'organisation. Cet outil est principalement constitué d'un ensemble d'indicateurs permettant d'appréhender les objectifs de l'organisation, de suivre leurs degrés de réalisation et d'évaluer les moyens mis en œuvre pour atteindre ces objectifs.

«Le tableau de bord est défini comme un document rassemblant, de manière claire et synthétique, un ensemble d'informations organisées sur des variables choisies pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service, d'une fonction, d'une équipe» (Alazard et Sépari, 2010 a, pp. 552). Le tableau de bord a pour but de rechercher la qualité de l'information et non uniquement la quantité. Il met en évidence les résultats significatifs, les exceptions, les écarts et les tendances; il fournit à son utilisateur un modèle cohérent en regroupant les indicateurs de façon à frapper son imagination. Un tableau de bord est aussi un document constitué d'un ensemble d'indicateurs synthétiques qui permettent de suivre la performance d'une entité. Les tableaux de bord apparaissent dans le domaine du management en raison de la nécessité d'un pilotage en temps réel des activités de l'entreprise.

Selon Paul Lurkin et al. (1990 : 88), *«les tableaux de bords sont, avant tout, des instruments de gestion interne à l'entreprise, facilitant l'action du dirigeant ou du responsable de service en vue de la réalisation des objectifs finaux. Les tableaux de bord éclairent le dirigeant sur la qualité de la gestion en confrontant la réalité aux prévisions. Ils faciliteront la détection des erreurs de parcours et l'analyse des écarts»*.

Michel Gervais (1981 : 90) définit le tableau de bord comme « un système d'information qui focalise l'attention des responsables sur les points clés à surveiller pour garder la maîtrise de

l'action et qui introduit, aux côtés de l'information financière, des indicateurs physiques et une information d'avantage qualitative».

Le tableau de bord puise une partie d'information dans la comptabilité (surtout dans la comptabilité analytique). Cependant, répondant à des besoins de nature et de temps, il ne s'identifie pas au système comptable. Ce tableau récapitule d'une façon synthétique toutes les indications, tant de nature monétaire qu'opérationnelle, nécessaire au pilotage. Selon Isabelle Calme et al (2003 : 332), «*le tableau de bord présente et organise des données de l'entreprise à l'aide de calcul d'écarts, de ratios, de graphiques et de clignotants*». Etant des tableaux de synthèse des différents départements (fonctions), ils permettent au dirigeant de surveiller, de façon permanente, l'équilibre financier, la rentabilité globale et les conditions d'exploitation qui sont à l'origine des bénéfices et des pertes. Les tableaux de bords auront pour rôle de présenter les données financières nécessaires aux gestionnaires, d'apprécier la réalisation des objectifs fixés par la direction.

2. ÉTAT DE LA LITTÉRATURE SUR L'INFLUENCE DES OUTILS DU CONTRÔLE DE GESTION SUR LA PERFORMANCE DES PME

Les outils traditionnels de contrôle de gestion étant conçus pour aider les gestionnaires à prendre des décisions dans un contexte caractérisé par un degré élevé de certitude, nous constatons aujourd'hui que l'environnement est plus incertain, car intégrant de nouvelles composantes telles que : les besoins des clients, la satisfaction des employés et la création de valeurs pour les différentes parties prenantes. Par conséquent, cela a conduit les chercheurs à détecter les faiblesses et l'incapacité des outils traditionnels de contrôle de gestion à fournir des informations utiles aux entreprises. Dans ce sens, Kaplan et Norton ont exprimé la nécessité de faire face à une telle situation et de concevoir de nouveaux outils. Après quelques années, les mêmes auteurs ont donné naissance au *balanced score card* ou tableau de bord prospectif. Selon Bouquin (2004), l'économie consiste à se procurer les ressources à moindre coût, l'efficience est le fait de maximiser la quantité de produits ou services obtenues partie d'une quantité de ressources allouées. Pour lui, la rentabilité et la productivité sont deux exemples de l'efficience.

2.1. L'apport du tableau de bord prospectif : une source d'efficacité organisationnelle des moyennes entreprises

Le tableau de bord prospectif ou *balanced score card* est un modèle de tableau de bord multidimensionnel développé aux Etats-Unis par Kaplan et Norton en 1992 ; il répond aux critiques faites aux tableaux de bord traditionnels qui sont considérés comme des outils très orientés vers l'évaluation de la performance de l'entreprise à base d'indicateurs essentiellement financiers et qui privilégient, de ce fait, le court terme. Leurs travaux montrent que la performance doit être liée à la notion de pilotage stratégique. Ce pilotage est la mise à la disposition de l'entreprise d'un ensemble d'indicateurs variés (financiers et non financiers, à court et à long terme), sous forme de tableau, qui pourraient aider les dirigeants dans la prise des décisions stratégiques. Il se présente comme un ensemble d'indicateurs, directement relié à la stratégie développée par l'entreprise, en offrant à ses utilisateurs l'opportunité de piloter tous les déterminants de la performance. Ces derniers représentent les facteurs clés de succès et sont déclinés à l'aide de variables d'action et de résultat, de nature financière et non financière, quantitative et non quantitative, avec une orientation à court terme et à long terme. Il s'agit donc d'un outil de gestion qui ne vise pas seulement à contrôler des activités. Cet outil représente un ensemble de mesures qui apportent aux managers un panorama rapide, mais complet de leur affaire. Ce tableau de bord prospectif intègre des mesures d'ordre financier témoignant des actions déjà entreprises, et d'ordre immatériel portant sur la satisfaction de la clientèle, les processus internes, les innovations et l'apprentissage. Ces mesures financières et immatérielles sont des indicateurs de la performance des entreprises qui ne peut pas être strictement financière. Pour Takoudjou et al . (2018), avec les tableaux de bord, les suivis de la performance se font de manière dynamique en s'appuyant sur les objectifs définis au préalable par les responsables de l'entreprise, et cela, en admettant la possibilité d'introduire des actions correctrices en temps opportun.

2.2. Le tableau de bord équilibré et la performance organisationnelle

Les études d'Elhamma (2014) portant sur la relation entre les outils de contrôle de gestion et les performances dans 30 PME marocaines a permis de remarquer que l'utilisation du tableau de bord équilibré améliore significativement la performance de l'entreprise. De même, au Cameroun, nous avons les études de Deutou et al., (2019) qui montrent que les outils modernes tels que le tableau de bord équilibré exercent une influence positive sur la performance organisationnelle des PME camerounaises, même si elle ne fait pas l'objet d'une intégration complète pour l'instant. Ngo Biheng et al, (2020) qui ont mené leurs études sur les

collectivités territoriales décentralisées ont trouvé que l'adoption du tableau de bord comme un instrument de pilotage et de prise de décision dans ces collectivités améliore la performance organisationnelle.

Le tableau de bord équilibré (TBE) est un outil de gestion stratégique qui peut grandement contribuer à la performance organisationnelle des moyennes entreprises camerounaises. En intégrant des perspectives financières et non financières telles que la satisfaction client, les processus internes, l'apprentissage et la croissance, le TBE offre une vue holistique de la performance de l'entreprise. Pour les moyennes entreprises camerounaises, le TBE peut aider à aligner les objectifs stratégiques avec les actions opérationnelles, à communiquer la vision et la stratégie à tous les niveaux de l'organisation, et à mesurer la performance de manière équilibrée. En identifiant les domaines de force et les opportunités d'amélioration dans différents aspects de l'entreprise, le TBE permet une prise de décision plus informée et une allocation efficace des ressources. En fournissant des indicateurs clés de performance dans divers domaines, le TBE permet également un suivi continu et une adaptation agile aux changements du marché et de l'environnement concurrentiel.

3. MÉTHODOLOGIE ET RÉSULTATS DE LA RECHERCHE

Gary Thomas (2017) considère la méthodologie de la recherche comme une réflexion critique sur les méthodes utilisées pour produire des connaissances scientifiques.. Pour le cas de ce travail de recherche, nous avons choisi la méthodologie de recherche quantitative pour apporter une réponse à notre question de recherche. En effet, Il s'agit ici de faire allusion à une démarche hypothético-déductive (Thiétart et al. 2003). Il est question de la mesure des variables, la collecte des données de notre étude, caractéristiques de l'échantillon de notre étude, résultats de l'opérationnalité factorielle des dimensions de l'étude, analyse des relations causales par la régression linéaire.

3.1. Situation de la collecte des données du terrain de notre étude

La population cible dans une recherche scientifique désigne le groupe spécifique d'individus ou d'unités auquel les résultats de l'étude doivent pouvoir être généralisés. Il s'agit d'un sous ensemble de la population globale, défini selon des critères précis liés aux objectifs de la recherche (Willie, 2024). Ici c'est, La population cible est constituée de l'ensemble des PME au Cameroun dans sa globalité. La population accessible dans une recherche scientifique correspond au sous ensemble de la population cible que le chercheur peut réellement atteindre et inclure dans l'étude. Selon Asiamah, Mensah et Oteng Abayie (2017), elle représente la

partie de la population cible à laquelle le chercheur a un accès pratique pour collecter les données, ce qui conditionne la faisabilité et la rigueur méthodologique de l'étude.

Dans notre étude, la population accessible est une partie de la population cible sur laquelle le chercheur réalise ses investigations. il s'agit ici des individus/acteurs ayant accès à des informations stratégiques et comptables sur les outils du contrôle de gestion au sein des différentes PME camerounaises rencontrées dans les villes de Douala, Yaoundé, Bafoussam et Garoua, donc au final, notre échantillon est constitué de trois cent cinquante-quatre (354).

Tableau 1 : Répartition de la population accessible selon la ville de localisation de l'entreprise au Cameroun

| Ville | Questionnaires administrés | Questionnaires exploitables | Questionnaires non exploitables (y compris les non réponses) | Pourcentage Questionnaires exploitables |
|-----------|----------------------------|-----------------------------|--|---|
| Douala | 139 | 128 | 11 | 36,2 |
| Yaoundé | 110 | 103 | 7 | 29,1 |
| Bafoussam | 68 | 62 | 6 | 17,5 |
| Garoua | 63 | 61 | 2 | 17,2 |
| Total | 380 | 354 | 26 | 100,0 |

Source: Auteurs

Le tableau présente la répartition de la population accessible selon la ville de localisation des entreprises au Cameroun. Globalement, sur 380 questionnaires administrés, 354 ont été jugés exploitables, soit un taux de réponse très satisfaisant (93,2 %), ce qui atteste de la fiabilité des données collectées. En analysant la distribution géographique, il ressort que Douala concentre la plus grande proportion de questionnaires exploitables (36,2 %), suivie de Yaoundé (29,1 %). Ces deux principales métropoles économiques dominent ainsi l'échantillon, traduisant leur poids dans le tissu des PME. Ensuite, Bafoussam (17,5 %) et Garoua (17,2 %) présentent des proportions relativement équilibrées, bien que plus modestes. Par ailleurs, le nombre de questionnaires non exploitables reste faible dans l'ensemble des villes, ce qui renforce la qualité du dispositif d'enquête. Ainsi, cette répartition montre une bonne couverture géographique, avec une dominance des grands pôles urbains, tout en assurant une représentativité acceptable des autres villes, ce qui permet de garantir la robustesse et la généralisation des résultats de l'étude.

3.2. Mesures des variables

Pour mesurer la variable «utilisation des outils de contrôle de gestion», nous avons adopté 07 items empruntés des travaux des auteurs comme (Alazard sépari, 2010), (Goumari, et al, 2020) et Bollinger, 2020). pour ce qui est de la variable «capacités de pilotage», nous avons adopté 11 items empruntés des travaux des auteurs comme lorino (2009), calme et al (2003) et (Desiré-luciani et al., (2013). pour ce qui est de la variable dépendante, «la performance de l'entreprise», nous avons adopté 10 items empruntés des travaux des auteurs (Henri, 2004), Kombou et Ngok evina (2006) et Messaoudène et Hernandez (2013). tous ces items de la dimension indépendante et dépendante sont appréciés par une échelle de likert à 5 points allant de «1= pas du tout d'accord» à «5 = tout à fait d'accord».

3.3. Caractéristiques de l'échantillon de notre étude

Le tableau 2 met en évidence les caractéristiques essentielles de l'échantillon. D'une part, il ressort une forte prédominance masculine (72,6 %) par rapport aux femmes (27,4 %). D'autre part, les répondants sont majoritairement des dirigeants (37,9 %) et des acteurs des fonctions commerciales et financières, ce qui garantit la pertinence des informations collectées. Par ailleurs, l'échantillon est dominé par les entreprises du secteur du commerce (44,6 %), suivies de l'agro-industrie (24,9 %) et des services (21,5 %), traduisant la structure du tissu économique étudié. Enfin, la répartition selon la taille montre une concentration des entreprises de petite dimension, notamment celles de moins de 10 employés (29,9 %) et celles comptant entre 21 et 31 employés (29,4 %), confirmant l'orientation de l'étude vers les PME. En somme, cet échantillon se caractérise par une dominance masculine, une forte présence de dirigeants, une orientation commerciale et une prépondérance des petites entreprises.

Tableau 2 : Caractéristiques de l'échantillon

| Genre de l'enquête | Effectifs | Pourcentage |
|--|-----------|-------------|
| Masculin | 257 | 72,6 |
| Féminin | 97 | 27,4 |
| Total | 354 | 100,0 |
| Titre/ poste occupé par le répondant/répondante au sein de l'entreprise. | Effectifs | Pourcentage |
| Directeur Général (DG) | 10 | 2,8 |
| Service administratif et financier (SAF) | 56 | 15,8 |

| | | |
|--|-----------|-------------|
| Service Commercial (SC) | 80 | 22,6 |
| Dirigeant | 134 | 37,9 |
| Service comptables (SC) | 40 | 11,3 |
| Dirigeant et comptable | 34 | 9,6 |
| Total | 354 | 100,0 |
| secteur d'activité de votre entreprise | Effectifs | Pourcentage |
| Agro-industrie | 88 | 24,9 |
| Commerce | 158 | 44,6 |
| Service | 76 | 21,5 |
| Transport | 32 | 9,0 |
| Total | 354 | 100,0 |
| Nombre d'employés de votre entreprise | Effectifs | Pourcentage |
| Moins de 10 Employés | 106 | 29,9 |
| [11 - 20] Employés | 46 | 13,0 |
| [21 - 31] Employés | 104 | 29,4 |
| [32 - 41] Employés | 66 | 18,6 |
| [42 Employés & + [| 32 | 9,0 |
| Total | 354 | 100,0 |

Source: Auteur

4. Résultats de l'opérationnalité Factorielle des dimensions de l'étude

Il est question dans cette sous-section de présenter les résultats de l'analyse de la fiabilité des échelles de mesure, analyse de la validité et de la fiabilité des variables et enfin une analyse en composante principale de l'étude.

Tableau 3 : *Résultats de l'analyse factorielle confirmatoire et critères des construits du modèle de mesure*

| items | utilisation des outils de contrôle de gestion (OUCG) | capacités de pilotage (CAPIL) | la performance de l'entreprise (PERF) | R^2 |
|-------|--|-------------------------------------|--|-------|
| OUCG1 | 0,864 | // | // | 0,840 |
| OUCG2 | 0,843 | // | // | 0,740 |

| | | | | |
|---------------------------------|--------|--------|--------|-------|
| OUCG3 | 0,801 | // | // | 0,939 |
| OUCG4 | 0,740 | // | // | 0,939 |
| OUCG5 | 0,712 | // | // | 0,850 |
| OUCG6 | 0,892 | // | // | 0,947 |
| OUCG7 | 0,877 | // | // | 0,941 |
| CAPIL1 | // | 0,845 | // | 0,940 |
| CAPIL2 | // | 0,822 | // | 0,741 |
| CAPIL3 | // | 0,726 | // | 0,801 |
| CAPIL4 | // | 0,668 | // | 0,844 |
| CAPIL5 | // | 0,613 | // | 0,813 |
| CAPIL6 | // | 0,839 | // | 0,939 |
| CAPIL7 | // | 0,796 | // | 0,901 |
| CAPIL8 | // | 0,770 | // | 0,939 |
| CAPIL9 | // | 0,827 | // | 0,851 |
| CAPIL10 | // | 0,796 | // | 0,949 |
| CAPIL11 | // | 0,731 | // | 0,758 |
| PERF1 | // | // | 0,912 | 0,978 |
| PERF2 | // | // | 0,899 | 0,939 |
| PERF3 | // | // | 0,884 | 0,939 |
| PERF4 | // | // | 0,838 | 0,939 |
| PERF5 | // | // | 0,758 | 0,939 |
| PERF6 | // | // | 0,802 | 0,833 |
| PERF7 | // | // | 0,787 | 0,822 |
| PERF8 | // | // | 0,774 | 0,869 |
| PERF9 | // | // | 0,731 | 0,839 |
| PERF10 | // | // | 0,687 | 0,719 |
| Valeurs propres | 3,191 | 2,929 | 3,860 | // |
| % de variance expliquée | 69,280 | 68,956 | 69,178 | // |
| α de Cronbach | 0,819 | 0,871 | 0,884 | // |
| Indice de KMO de chaque facteur | 0,769 | 0,843 | 0,877 | // |

| | | | | |
|--------------------------------------|----------------|----------------|----------------|----|
| Test de sphéricité de Bartlett | $P \leq 0,000$ | $P \leq 0,000$ | $P \leq 0,000$ | // |
|--------------------------------------|----------------|----------------|----------------|----|

Source : Nos analyses.

4.1. Validation des échelles de mesure des variables et critères des construits du modèle de mesure

La fiabilité des construits est satisfaisante car tous les indices sont supérieurs à 0,7. Cela signifie que tous les indicateurs sont liés aux variables latentes qu'ils représentent. Le tableau ci-dessus montre que les R^2 sont supérieurs à 0,6. La validité de l'échelle de mesure des dimensions de l'étude est bonne puisque les ρ_{vc} de chaque dimension sont supérieurs au carré des corrélations des variables entre elles.

Tableau 4: Validation des échelles de mesure des variables

| | Utilisation des outils de contrôle de gestion (OUCG) | Capacités de pilotage (CAPIL) | La performance de l'entreprise (PERF) |
|---|--|-------------------------------------|---|
| Valeur propre de la composante principale | 3,191 | 2,929 | 3,860 |
| % de variance expliquée | 69,280 | 68,956 | 69,178 |
| α de Cronbach | 0,819 | 0,871 | 0,884 |
| Indice de KMO de chaque facteur | 0,769 | 0,843 | 0,877 |
| Test de sphéricité de Bartlett | $P \leq 0,000$ | $P \leq 0,000$ | $P \leq 0,000$ |

Source : Nos analyses.

Le tableau de validation des échelles de mesure met en évidence de solides qualités psychométriques pour l'ensemble des variables étudiées. Tout d'abord, les coefficients α de Cronbach, tous supérieurs à 0,80, indiquent une excellente cohérence interne des échelles utilisation des outils de contrôle de gestion (OUCG), capacités de pilotage (CAPIL) et la performance de l'entreprise (PERF). Ensuite, les pourcentages de variance expliquée, compris entre 68,956% et 69,280%, traduisent un pouvoir explicatif satisfaisant des composantes extraites. Par ailleurs, les indices KMO, tous supérieurs au seuil de 0,75, confirment l'adéquation de l'échantillon à l'analyse factorielle, tandis que le test de sphéricité de Bartlett est significatif au seuil de 1 %, attestant de l'existence de corrélations suffisantes entre les items. Enfin, les valeurs propres élevées des composantes principales confirment la robustesse des facteurs retenus, validant ainsi la fiabilité et la validité des échelles de mesure utilisées.

4.2. Commentaires théoriques relatifs aux critères des construits du modèle de mesure

La validité interne de notre modèle est assurée par la base théorique sur laquelle repose la construction des items (J. Nunnally, 1978), ainsi que du pré-test de l'instrument de mesure (G. Churchill, 1979). Nous vérifions la validité convergente par le calcul des indices de l'indice de KMO de chaque facteur de l'indice de l'Alpha de Cronbach, et de la variance moyenne partagée (AVE) ou encore % de variance expliquée. Tous les indices de fiabilité composite sont supérieurs à 0,7, ce qui est acceptable (C. Fornell et D. Larcker, 1981). En effet Alpha de Cronbach de l'utilisation des outils de contrôle de gestion (OUCG)= 0,819>0,7; capacités de pilotage (CAPIL)= 0,871>0,7 et enfin Alpha de Cronbach de la performance de

l'entreprise (PERF) = $0,884 > 0,7$. De plus, tous les alphas de Cronbach sont également tous supérieurs à 0,7 et valides (J. Nunnally, 1978 ; D. Gefen et *al.*, 2000), tandis que les AVE ou encore % de variance expliquée sont au-dessus du seuil requis de 0,5 (C. Fornell et D. Larcker, 1981). En effet AVE de de utilisation des outils de contrôle de gestion (OUCG = $0,69280 > 0,5$; AVE des capacités de pilotage (CAPIL) = $0,68956 > 0,5$; AVE de la performance de l'entreprise (PERF) = $0,69178 > 0,5$. Au vu de ce qui précède, la validité convergente de notre modèle est assurée. Nous mesurons ensuite la validité discriminante est satisfaisante, en effet, Le tableau ci-dessus montre que les R^2 sont supérieurs à 0,6. La validité de l'échelle de mesure des dimensions de l'étude est bonne puisque les ρ_{vc} de chaque dimension sont supérieurs au carré des corrélations des variables entre elles (C. Fornell et D. Larcker, 1981 ; H. Liang et *al.*, 2007).

4.4. Evaluation et test de SOBEL de la médiation des capacités de pilotages dans la relation entre les outils de gestion et la performance des PME.

Les résultats montrent que les outils de contrôle de gestion influencent significativement la performance des PME. Toutefois, l'introduction des capacités de pilotage réduit l'intensité de cette relation tout en maintenant sa significativité. Par ailleurs, le test de Sobel ($Z = 3,83$; $p < 0,001$) confirme l'existence d'un effet indirect significatif. Ainsi, les capacités de pilotage jouent un rôle de médiateur partiel, ce qui signifie que les outils de contrôle de gestion n'améliorent pas directement la performance uniquement, mais agissent également en renforçant les capacités managériales des dirigeants, lesquelles constituent un levier essentiel de performance. Ainsi, Les outils de contrôle de gestion ne créent de valeur dans les PME que lorsqu'ils sont traduits en capacités effectives de pilotage

Tableau 5 : *synthétique des résultats de médiation*

| Hypothèse | Relation testée | Coefficient | Sig | Test de Sobel (Z) | Type de médiation | Décision |
|-----------|-------------------------------|-------------|-------|-------------------|----------------------------|----------|
| H1 | OCG → Performance | 0,303 | 0,000 | // | // | Validée |
| H2 | OCG → Capacités de pilotage | 0,273 | 0,000 | // | // | Validée |
| H3 | Capacités → Performance | 0,249 | 0,000 | // | // | Validée |
| H4 | OCG → Capacités → Performance | 0,068 | 0,000 | 3,83 | Médiation partielle | Validée |

Source : nos enquêtes.

4.4.1. Evaluation du test de Sobel sur la médiation des capacités de pilotages dans la relation entre les outils de gestion et la performance des PME (4^e étape¹)

L'effet indirect (0,068) représente 22,44 % de l'effet total, Le test de Sobel ($Z = 3,83 > 1,96$) confirme une médiation significative et L'effet direct reste significatif (0,227). La médiation des capacités de pilotage est partielle, ce qui signifie que : les outils de contrôle de gestion influencent directement la performance, mais aussi indirectement via le développement des capacités de pilotage. Les résultats du test de Sobel révèlent que les capacités de pilotage jouent un rôle de médiation significatif dans la relation entre les outils de contrôle de gestion et la performance des PME au Cameroun ($Z = 3,83$; $p < 0,001$). L'effet indirect représente 22,44 % de l'effet total, tandis que l'effet direct demeure significatif. Ces résultats traduisent l'existence d'une médiation partielle, indiquant que les outils de contrôle de gestion améliorent la performance à la fois directement et indirectement à travers le renforcement des capacités de pilotage.

Ces résultats s'inscrivent dans le prolongement de la théorie de l'agence, selon laquelle les systèmes de contrôle constituent des mécanismes essentiels pour réduire les asymétries d'information et les comportements opportunistes (Jensen & Meckling, 1976). En effet, les outils de contrôle de gestion améliorent la transparence informationnelle, facilitent le suivi des performances et renforcent l'alignement des intérêts entre dirigeants et parties prenantes.

Ainsi, leur effet direct significatif sur la performance observé dans cette étude corrobore les travaux de Eisenhardt (1989), qui souligne que les mécanismes de contrôle formels permettent d'améliorer l'efficacité organisationnelle, en particulier dans les environnements caractérisés par l'incertitude.

L'existence d'un effet médiateur significatif confirme également la pertinence de la théorie des capacités dynamiques (Teece, Pisano, & Shuen, 1997). Selon cette approche, la performance organisationnelle ne dépend pas uniquement des ressources détenues, mais de la capacité de l'entreprise à les mobiliser efficacement.

Dans ce cadre, les capacités de pilotage apparaissent comme des capacités organisationnelles clés, permettant de transformer les informations issues des outils de contrôle en décisions stratégiques pertinentes. Ce résultat rejoint les travaux de Eisenhardt et Martin (2000), qui

¹ Nous tenons à rappeler que les coefficients (c, c' , a et b), les coefficients non standardisés (A et B) et les erreurs standardisés (S_A et S_B) sont obtenus directement des analyses de régression. Par contre, les produits $a*b$, les pourcentages de médiation et les statistique Z de sobel sont obtenus manuellement par des calculs.

montrent que les capacités dynamiques facilitent l'adaptation des entreprises et l'amélioration de leur performance dans des environnements complexes.

De plus, il confirme les conclusions de Teece (2007), selon lesquelles les capacités managériales jouent un rôle déterminant dans la création de valeur, en permettant aux entreprises d'anticiper, de saisir et de reconfigurer leurs opportunités.

Les résultats peuvent également être interprétés à la lumière de la théorie du signal (Spence, 1973). Les outils de contrôle de gestion et les capacités de pilotage constituent des signaux crédibles de bonne gouvernance et de transparence. Dans le contexte des PME camerounaises, caractérisé par des contraintes informationnelles et institutionnelles, ces signaux renforcent la confiance des partenaires (investisseurs, banques, fournisseurs), contribuant ainsi à l'amélioration de la performance.

Cette interprétation est cohérente avec les travaux de Connelly et al. (2011), qui montrent que les mécanismes organisationnels peuvent être perçus comme des signaux réduisant l'incertitude sur la qualité des entreprises. Les résultats obtenus confirment empiriquement plusieurs études antérieures ayant mis en évidence l'impact positif des outils de contrôle de gestion sur la performance organisationnelle (Chenhall, 2003 ; Henri, 2006). En particulier, Henri (2006) démontre que les systèmes de contrôle interactifs favorisent l'apprentissage organisationnel et la prise de décision stratégique, améliorant ainsi la performance.

Par ailleurs, la mise en évidence d'un effet médiateur rejoint les travaux récents qui soulignent le rôle des capacités organisationnelles dans la transformation des outils de gestion en performance (Pavlou & El Sawy, 2011). Ces auteurs montrent que les capacités dynamiques permettent de convertir les ressources informationnelles en avantages compétitifs durables. Cependant, la médiation partielle observée dans cette étude indique que les outils de contrôle conservent une efficacité intrinsèque, indépendamment des capacités de pilotage. Ce résultat nuance certaines contributions qui postulent une dépendance totale des outils aux capacités organisationnelles, et met en évidence une relation hybride combinant effets directs et indirects.

L'intérêt de cette étude réside également dans son ancrage contextuel. Dans les PME des économies émergentes, notamment au Cameroun, les systèmes de gestion sont souvent caractérisés par une formalisation limitée et une forte centralisation des décisions.

Dans ce contexte, les outils de contrôle de gestion jouent un rôle structurant en introduisant des pratiques formalisées de suivi et d'évaluation. Toutefois, leur efficacité dépend fortement

des capacités des dirigeants à les interpréter et à les intégrer dans les processus décisionnels. Ce constat rejoint les travaux de Wright et al. (2005), qui soulignent l'importance des compétences managériales dans la valorisation des ressources organisationnelles.

Tableau 6 : test de Sobel sur la médiation des capacités de pilotages dans la relation entre les outils de gestion et la performance des PME

| Variables explicatives | Modèle de régression | Impact total | Impact direct | Impact indirect | % médiation (100ab/c) | Paramètres du calcul du test de SOBEL | Z | Interprétations |
|-------------------------------|----------------------|--------------|---------------|---|-----------------------|--|-------------|--------------------------|
| Outils de contrôle de gestion | Sous-modèle 1 | 0,303 | 0,227 | a = 0,273 ; b = 0,249 ; a*b = 0,068 | 22,44 % | A = 0,273 ; SA = 0,048 ; B = 0,249 ; SB = 0,048 | 3,83 | Médiation partielle (MP) |

Source : nos enquêtes.

MP=Médiation Partielle; MT= Médiation totale ou parfaite; AM=Absence de Médiation

4.4.2. Synthèse des résultats des tests d'hypothèses de l'étude

Tableau 8: synthèse des résultats des tests d'hypothèses de l'étude

| Etape 1: les outils de contrôle de gestion et la performance des PME au Cameroun (effet direct) | | |
|---|---|----------------|
| HR1 | Les outils de contrôle de gestion ont un effet positif et significatif sur la performance des PME au Cameroun | validée |
| Etape 2 : Les outils de contrôle de gestion et les capacités de pilotage des PME au Cameroun (effet intermédiaire) | | |
| HR2 | Les outils de contrôle de gestion ont un effet positif et significatif sur les capacités de pilotage des PME au Cameroun | validée |
| Etape 3 et 4 : les capacités de pilotage comme médiateur dans la relation entre les outils de gestion et la performance des PME | | |
| HR3 | Les capacités de pilotage jouent un rôle médiateur dans la relation entre les outils de gestion et la performance des PME | Validée |

Source : synthèse de l'auteur

3.1. Interprétation des résultats

Les résultats relatifs à l'hypothèse H1 selon laquelle les outils de contrôle de gestion influencent positivement la performance des PME confirme un effet positif et significatif de contrôle de gestion sur la performance des PME en cohérence avec plusieurs travaux récents. Des études montrent que l'utilisation des outils tels que : les tableaux de bords, les budgets, et les indicateurs de performance améliorent la prise de décision et l'efficacité organisationnelle (Nguyen et al, 2020). Plus récemment (Nuhu et al, 2021 et Sadi et al, 2020), soulignent que les systèmes de contrôle de gestion favorisent la performance en renforçant la discipline organisationnelle et l'alignement stratégique. Dans le contexte des PME, (Ismail et King, 2007) et (Ahmad, 2012), montrent que l'adoption des outils de gestion est un déterminant clé notamment dans les environnements incertains. Les résultats relatifs à l'hypothèse H2 selon laquelle les outils de contrôle de gestion influencent positivement les capacités de pilotage des PME. La validation de cette hypothèse confirme que les outils de contrôle de gestion contribuent au développement des capacités de pilotage des PME. Selon (Teece, 2007), dans la théorie des capacités dynamiques, les entreprises développent leurs capacités internes en mobilisant efficacement leurs ressources. Les outils de contrôle de gestion participent à cette dynamique en renforçant les capacités de planification, de coordination et de contrôle. Les travaux empiriques récents (Mikalef et Krogstie, 2020), montre que les systèmes d'information et les systèmes analytiques contribuent directement au développement des capacités organisationnelles. Ces outils de contrôle de gestion constituent des mécanismes d'apprentissage organisationnel qui renforcent les capacités de pilotage des dirigeants.

Les résultats relatifs à l'hypothèse H3 selon laquelle, les capacités de pilotage jouent un rôle médiateur dans la relation entre les outils de gestion et la performance des PME, confirme que le rôle médiateur des capacités est fortement soutenu par les études empiriques récentes (Mikalef et al, 2016) confirme que les capacités organisationnelles jouent un rôle médiateur dans la relation entre les ressources (outils, technologies) et la performance. Dans le même sens, (pavlou et El Sawy, 2011) démontrent que les capacités dynamiques traduisent les investissements technologiques en performance organisationnelle. En d'autres termes, les outils de contrôle de gestion n'améliorent la performance que lorsqu'ils sont internalisés et transformés en capacité effective de pilotage, ce qui explique leur effet indirect et significatif.

Conclusion

Cette recherche avait pour objectif d'analyser l'influence des outils de contrôle de gestion sur la performance des PME, en mettant en évidence le rôle médiateur des capacités de pilotage. À partir d'une étude empirique menée auprès de PME camerounaises, les résultats obtenus apportent des enseignements importants tant sur le plan théorique que managérial. Premièrement, les résultats confirment que les outils de contrôle de gestion exercent un effet positif et significatif sur la performance des PME, corroborant ainsi les travaux de Henri (2006), Bedford (2015) et Nuhu et al. (2021). Ces outils permettent d'améliorer la qualité de l'information, de renforcer la prise de décision et d'optimiser l'allocation des ressources, contribuant ainsi à une meilleure efficacité organisationnelle.

Deuxièmement, l'étude met en évidence que les outils de contrôle de gestion influencent positivement les capacités de pilotage, en ligne avec les travaux de Teece (2007), Pavlou et El Sawy (2011) et Mikalef et Krogstie (2020). Ces résultats soulignent que les outils ne constituent pas seulement des instruments techniques, mais également des leviers essentiels de développement des compétences managériales, notamment en matière de planification, de contrôle et d'anticipation.

Troisièmement, et de manière centrale, les résultats confirment le rôle médiateur des capacités de pilotage dans la relation entre les outils de contrôle de gestion et la performance des PME, en cohérence avec les travaux de Eisenhardt et Martin (2000), Protogerou et al. (2012) et Wilden et al. (2013). Cette médiation met en évidence que la performance organisationnelle ne dépend pas uniquement de la disponibilité des outils, mais surtout de leur appropriation et de leur transformation en capacités organisationnelles effectives.

Dans l'ensemble, ces résultats s'inscrivent dans la logique de la Théorie des capacités dynamiques, selon laquelle les ressources et outils n'ont de valeur que lorsqu'ils sont intégrés et exploités à travers des capacités organisationnelles permettant d'adapter l'entreprise à son environnement.

Sur le plan managérial, cette recherche recommande aux dirigeants de PME de dépasser la simple adoption des outils de contrôle de gestion en investissant dans le développement des capacités de pilotage, notamment par la formation, l'apprentissage organisationnel et l'intégration des outils dans les processus décisionnels.

BIBLIOGRAPHIE

Abdul-Rahman, A., Omar, N., & Rashid, N. (2018). Management control systems and firm performance: The moderating role of organizational capabilities. *Asian Journal of Accounting Research*, 3(2), 142–156.

Ahmad, K. (2012). The use of management accounting practices in Malaysian SMEs. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 19(2), 326–344.

Ahsina K. (2011)., *«Modélisation de l'apport des systèmes de contrôle de gestion à la performance : une approche quantitative»*.

Akrich, S. (2006)., *«Contribution à la compréhension de l'apport du contrôle de gestion à la performance des entreprises marocaines»*.

Agoudal, A., Kaizar, C., Gaga, D., Hilmi, Y., & Benarbi, H. (2025). PPP et contrôle de gestion: une alliance paradoxale entre contrôle public et logique privée. *International Journal of Research in Economics and Finance*, 2(8), 85-108.

Amana Chako & al., (2023)., *«Dispositif de contrôle de gestion et performance des PME au Cameroun»*, ISSN 2658-8455, Vol 4. p.p. 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.

Anthony, R. (1965)., *«Planning and Control Systems, A Framework for Analysis, Division of Research»*, Harvard Business School, Boston.

Asiamah, N., Mensah, H. K., & Oteng Abayie, E. F. (2017). General, Target, and Accessible Population: Demystifying the Concepts for Effective Sampling. *The Qualitative Report*, 22(6), 1607–1621.

Audigier N. (2008)., *«L'évaluation organisationnelle au sein des services non marchands : quelques éléments de réflexion»*.

Bampoky, B., & Meyssonier, F. (2012). *«L'instrumentation du contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal»*, Recherche en science de gestion, pp. 59-80.

Bedford, D. S. (2015). Management control systems across different modes of innovation: Implications for firm performance. *Management Accounting Research*, 28, 12–30.

Bedford, D. S. (2020). Conceptualizing management control systems as a package. *Accounting, Organizations and Society*, 86, 101–115.

Biyogo, M., & Fouda, M. (2021). Pratiques de gestion et performance des PME en Afrique subsaharienne. *Revue Africaine de Management*, 6(1), 45–62.

Botaina, M., Youssef, E. W., & Malika, S. (2017, Juillet). «*Contrôle de Gestion et Performance dans les Organisations publiques Marocaines : Quelles Spécificité ?*» *European Scientific Journal*.

Bouquin, H. (1997). «*Les fondements du contrôle de gestion*». Collection « Que Sais-je », PUF, Paris.

Bournois, F., & al (2007). RH – les meilleures pratiques, Eyrolles Ed. D'organisation, paris.

Chandler, A. D. (1962). «*Strategy and structure: Chapters in the history of the industrial empire*». Cambridge Mass.

Carlos, K. M., Yassine, H., Driss, H., & Zahra, H. (2024). The Use of New Technologies in Management Control Systems and their Impact on Managerial Innovation. *Pakistan Journal of Life and Social Sciences (PJLSS)*, 22(2).

Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2–3), 127–168.

Chouhbi, A., & EL-BIR, A. (2020, octobre). «*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*». In revue AME Vol 2, N° 4, pp. 65-86.

Deutou Nkengwou & al., (2019). «*Outils de contrôle de gestion et performance Organisationnelle des PME Camerounaises* » in revue, ISSN : 2665-7473, Vol 3.

Djima, F., Mfouapon, G. K., & Feudjo, J. R. (2022). «*La performance organisationnelle des sociétés anonymes est-elle fonction de l'hétérogénéité des caractéristiques observables de l'équipe dirigeante ?*» in revue Française d'Economie et de Gestion, 3(3).

Douanla Sonkoue C. & al. (2021), «*Utilisation des outils de contrôle de gestion au sein des PME Camerounaises : Quel outil, pour quelle contribution à l'efficacité ?*» *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, Volume 5 : Numéro 4, pp : 381-407.

Dounia, G. A. G. A., KAIZAR, C., AGOUDAL, A., BENARBI, H., & HILMI, Y. (2025).

Transformation digitale et mutation du métier de contrôleur de gestion: revue de littérature et perspectives. *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 6(3).

Dounia, G., Chaimae, K., Yassine, H., & Houda, B. (2025). ARTIFICIAL INTELLIGENCE AND BIG DATA IN MANAGEMENT CONTROL OF MOROCCAN COMPANIES: CASE OF THE RABAT-SALE-KENITRA REGION. *Proceedings on Engineering*, 7(2), 925-938.

Eisenhardt, K. M., & Martin, J. A. (2000). Dynamic capabilities: What are they? *Strategic Management Journal*, 21(10–11), 1105–1121.

Elhamma A. (2014). «*Performance du balanced scorecard : perception des responsables d'entreprises*», in *revue Internationale de Management et de Stratégie*, (5 : 2), www.revue-rms.fr, VA Press.

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.

Evrard Y., Pras B. & Roux E. (1993), «*Market : études et recherches en marketing*», Nathan.

Ezziadi, a. (2019). *«Le système de pilotage de la performance : vers une adaptation du contrôle de gestion aux spécificités des PME»*. Revue de consolidation Comptable et de Management.

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.

Fodio, A., & Moussa, T. (2019). *«L'impact du benchmarking sur la performance organisationnelle des moyennes entreprises camerounaises»*.

Gervais, M., & Thenet, G. (1998). *«Planification, gestion budgétaire et turbulence»*. Finance contrôle stratégie, 1(3), 57-84.

Girod-Séville M., & Perret V., (1999). *«Fondements épistémologiques de la recherche »*, in R.A Thiétart et coll., Méthodes de recherche en management, Dunod.

Hamhami, A., Smahi, A., & Jel, C. (2012). *«Management de la performance et mesure de la performance globale des entreprises»*. Les cahiers de MCAS,8 (1), 19-31.

Hanan & al., (2022). *« Le contrôle de gestion comme mécanisme de gouvernance dans les collectivités territoriales : Revue de la littérature »* in revue internationale du chercheur, Vol.3 : numéro 1.

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

Issor, Z. (2017). «*La performance de l'entreprise : un concept complexe aux multiples dimensions*». Projectics /Proyética /Projectique, (2), n°17 PP. 93-103.

Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. Journal of Financial Economics, 3(4), 305–360.

Julien, P. (2000). «Mesurer un univers urbain en expansions». Economie et Statistique, 336(1), 3-33.

Kalika, M. (1988). «Structures d'entreprises : réalités, déterminants, performances». (N° Title).

Kamdem, E., Ndjambou, R., & Ndzié, A. (2020). Gouvernance et performance des PME africaines : rôle des pratiques managériales. Management International, 24(3), 89–104.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1998), «Le tableau de bord prospectif». Traduction française.

Kezazy, H. E., & Hilmi, Y. (2025). Promoting the Energy Transition Throughout Dealing with the Climate Change Issue. In Digital Technology for an Innovative Energy Transition: Perspectives and Opportunities (pp. 77-93). Cham: Springer Nature Switzerland.

Marion A., & al., (2012). «*Diagnostic de la performance de l'entreprise*», Dunod.

Meyssonnier F., & Zawadzki, C. (2007). «*L'introduction du contrôle de gestion en PME : étude d'un cas de structure tardive de la gestion d'une entreprise familiale en forte croissance* », Congrès de l'Association Francophone de comptabilité, Poitiers.

Mikalef, P., & Krogstie, J. (2020). Examining the interplay between big data analytics and contextual factors in driving process innovation capabilities. European Journal of Information Systems, 29(3), 260–287.

Mikalef, P., Pappas, I. O., Krogstie, J., & Giannakos, M. (2016). Big data analytics capabilities: A systematic literature review and research agenda. Information Systems and e-Business Management, 16(3), 547–578.

Missaoui, K., & Benyetho, K. (2017). «*Contrôle de gestion et choix stratégique dans les PME Marocaines*». In revue du contrôle de la comptabilité et de l'Audit, Décembre.

Moez, (2009). «*Les mécanismes de contrôle de la performance globale : le cas des indicateurs non financiers de la RSE*», Paris.

Mounia, A. M. E. R., & HILMI, Y. (2025). Impact des systèmes ERP sur les rôles du contrôleur de gestion dans les établissements publics: étude qualitative exploratoire. Revue Française d'Economie et de Gestion, 6(9).

Ndofor., & Fotso R. (2018). *«La comptabilité générale et la performance des moyennes entreprises camerounaises : Le cas des entreprises camerounaises».*

Ngo Biheng, E. A. Djoutsa Wamba, L., & Mama Onana, F. D., (2020). *«Efficacité des outils de contrôle de gestion dans le pilotage des performances des collectivités territoriales décentralisées au Cameroun».* In revue Africaine de Management, 5(1),110-128

Ngongang, D., (2010). *«Analyse de la pratique des coûts dans les PMI Camerounaises».* In revue libanaise de gestion et d'économie, pp. 92-114).

Nguyen, T. H., Newby, M., & Macaulay, M. J. (2020). Information technology adoption in small business: Confirmation of a proposed framework. Journal of Small Business Management, 58(1), 207–227.

Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control. Management Accounting Research, 31, 45–62.

Pavlou, P. A., & El Sawy, O. A. (2011). Understanding the elusive black box of dynamic capabilities. Decision Sciences, 42(1), 239–273.

Sardi, A., Sorano, E., Cantino, V., & Garengo, P. (2020). The role of performance measurement systems in SMEs: A systematic review. International Journal of Productivity and Performance Management, 69(2), 295–316.

Sépari, S. & al., (2017). *«DSCG 3 - Management et contrôle de gestion»*, Manuel, Dunod, 4^e édition, p : 57.

Simons, R. (1995). Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal. Harvard Business School Press.

Spence, M. (1973). Job market signaling. Quarterly Journal of Economics, 87(3), 355–374.

Sponem S., & Lambert C., (2010). *«Pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget. Perception des DAF et des contrôleurs de gestion»*, Tome 16, pages 159-194.

Tachouola, V. (2019). *«Les déterminants des systèmes de contrôle de gestion dans les entreprises : l'expérience des PME camerounaises».* N°5, ISSN : 2665- 7473.

Teece, D. J. (2007). Explicating dynamic capabilities: The nature and microfoundations of (sustainable) enterprise performance. Strategic Management Journal, 28(13), 1319–1350.

Teece, D. J. (2018). Business models and dynamic capabilities. Long Range Planning, 51(1), 40–49.

Teece, D. J., Pisano, G., & Shuen, A. (1997). Dynamic capabilities and strategic management. Strategic Management Journal, 18(7), 509–533.