Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit
ISSN: 2550-469X
Volume 5 : Numéro 4

Utilisation des Outils de Contrôle de Gestion au sein des PME Camerounaises: Quel outil, pour quelle contribution à l'efficacité?

Use of Management Control Tools within Cameroonian SMEs: which tool for what contribution to Efficiency?

DOUANLA SONKOUE Colince
Docteur en Sciences de gestion, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion, Centre de Recherche en Management et Economie (CERME), Laboratoire de Recherche en Management (LAREMA),
Université de Dschang-Cameroun
colincedouanla@yahoo.fr

TALOM FOSSI Lionel Franck
Docteur en Sciences de gestion, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion, Centre de Recherche en Management et Economie (CERME), Laboratoire de Recherche en Management (LAREMA),
Université de Dschang-Cameroun
lkyfrano@yahoo.fr

NZIEMI NGONGANG Christian
Doctorant, Ecole Supérieure des Sciences Economiques et Commerciales (ESSEC), Laboratoire de Recherche en Economie et Gestion des Organisations (LAREMA),
Université de Douala-Cameroun
christiannziemi@yahoo.fr

Date de soumission : 02/12/2021

Date d'acceptation : 14/01/2022

Pour citer cet article :

DOUANLA SONKOUE C. & al. (2021) « Utilisation des Outils de Contrôle de Gestion au sein des PME Camerounaises : quels outils, pour quelles contributions à l'efficacité ? », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit «Volume 5 : Numéro 4» pp : 381 - 407

Résumé

L'objectif de cette étude est de faire ressortir les outils de contrôle de gestion couramment utilisés au sein des Pme camerounaises et de mesurer leur impact sur l'efficacité de celles-ci. Pour y parvenir, nous avons collecté à l'aide d'un questionnaire, les données auprès de 55 Pme reparti entre les villes de Douala et de Yaoundé. Ces données ont été analysées à l'aide du logiciel Spss 20. Lors de l'analyse, nous avons procédé d'abord à une analyse descriptive, puis à une analyse factorielle permettant d'extraire les facteurs essentiels à l'analyse explicative. A ce sujet, une régression linéaire pas à pas a été effectuée en vue de ressortir au plan significatif la contribution de chaque outil sur l'efficacité des Pme. Il ressort de cette analyse 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 améliorent significativement l'efficacité de ces Pme si et seulement s'ils sont exploités de façon objective. Autrement dit, les professionnels de la comptabilité et du contrôle de gestion dans la définition d'un système de calcul de coûts, des budgets ou même des TBG devront prendre en compte les réalités complexes propres au secteur d'activité, en accord avec la stratégie mise en place par les promoteurs, de manière à construire des indicateurs de performance fiables et fortement intégrés.

Mots clés :« Efficacité Pme ; Calcul des coûts ; Budget ; Tableau de bord. »

Abstract

The objective of this study is to highlight the management control tools commonly used in Cameroonian SMEs and to measure their impact on their effectiveness. To achieve this, we collected data from 55 SMEs using the questionnaire, distributed between the cities of Douala and Yaoundé. These data were analyzed using the Spss 20 software. During the analysis, we first performed a descriptive analysis, then a factor analysis to extract the essential factors for the explanatory analysis. In this regard, a step-by-step linear regression was performed in order to significantly highlight the contribution of each tool on the efficiency of SMEs. It emerges from this analysis that among the existing management control tools, only cost calculations and budgets are commonly used by Cameroonian SMEs, unlike management dashboards. However, the use of these tools significantly improves the efficiency of these SMEs if and only if they are used objectively. Specifically, accounting and management control professionals in the definition of a cost calculation system, budgets or even TBGs will

have to consider the complex realities specific to the activity sector, in accordance with strategy establishment by the promoters, in order to build reliable and integrated performance indicators.

Key words: « Efficiency; SME; Cost calculation; Budget; Dashboard. »

INTRODUCTION

Au Cameroun, les Pme représentent 90% de l'ensemble des entreprises, parmi lesquelles 80% sont considérées comme des micros entreprises (Ins[1], 2016). Ces entreprises constituent la principale source d'emploi des jeunes, contribuant ainsi à la croissance de l'économie. De plus, selon le rapport publié du Groupement Inter patronale du Cameroun (GICAM, 2016), 72,2% des Pme créer depuis 2010 auraient fait faillite, justifiant ainsi leur disparité dans le fichier numérique de la Direction Générale des Impôts (DGI). Par ailleurs, le taux de mortalité de ces entreprises serait estimé à 8 sur 10 tous les cinq (05) ans, ce qui suppose que sur 10 entreprises créées, seul deux (02) d'entre elles parviennent à survivre au de-là de cinq (05) années (Douanla, et al., 2020).

Face à ce constat, la pérennité des Pme camerounaises devient l'une des préoccupations majeures tant pour les opérateurs économiques, les gestionnaires, les administrateurs publics, et même les chercheurs en sciences de gestion (Berland, 2010 ; Dérongé 2015 ; et autres). Leur survie repose à cet effet sur la maîtrise de nombreux mécanismes de contrôle à court et à long termes, parmi lesquels les outils de contrôle de gestion. Perçu sous cet angle Bergeron affirmait déjà dans les années 2000 que : « *la survie et la prospérité des Pme dépendent en partie des outils de gestion dont elles disposent* ».

En référence à la définition proposé par Newton (1965)**,** le contrôle de gestion est perçu comme « le processus par lequel les manageurs se rassurent que les ressources soient utilisées de manière efficace et efficiente, permettant aux entreprises d'atteindre les objectifs visés ». Dans cette définition apparaissaient déjà les concepts d'efficacité et d'efficience mettant ainsi en relief l'utilisation des ressources (financières ou matériels) et l'atteinte des objectifs. L'auteur dans sa définition résumait l'activité de contrôle à un ensemble de processus de vérification qui passe par la conception et la mise en place des outils adéquats permettant de conduire les entreprises vers l'atteinte des objectifs financiers souhaités.

Au Cameroun, on observe peu de travaux en contrôle de gestion sur l'efficacité des Pme, et pourtant plusieurs d'entre elles restent confrontées à de sérieux problèmes de gestion caractérisés par de multiple fléaux qui les entourent : détournement ou fraude, corruption, mauvaise gestion et autres. Dans le cadre de cette recherche, nous choisissons de nous limiter au concept d'efficacité parce qu'étant considéré comme composante, et condition nécessaire à l'atteinte de la performance, sans laquelle une entreprise ne s'aurait assurer sa survie.

[1]Rapport Institut National de la Statistique (Recensement General des entreprises, 2016)

L'objet de cet article est dans un premier temps d'identifier les outils de contrôle de gestion couramment utilisés au sein des Pme camerounaises, et par la suite de mesurer leur contribution sur l'efficacité de celles-ci. En d'autres termes, il s'agira de mesurer la contribution des outils de contrôle de gestion couramment utilisés par les Pme camerounaises sur l'atteinte des objectifs (financiers et sociaux) fixés par les manageurs. D'où la question principale suivante :

En contexte Camerounais, quel est le degré d'impact des outils de contrôle de gestion sur la capacite des Pme à atteindre leurs objectifs (financiers et sociaux) ?

Dans cet article, nous présenterons dans un premier temps les fondements théoriques liés à la problématique de l'étude. A cet effet, nous insisterons sur la théorie de l'agence comme fondement de base (1.1.), ainsi que des contributions empiriques (1.2.). En second lieu, les cadre méthodologique (faisant ressortir variables, modèle de recherche et méthode d'analyse) permettant de vérifier empiriquement nos hypothèses formulées sera décrit. En fin, nous aborderons les résultats en insistant sur l'analyse descriptive, de l'analyse factorielle et de la régression (3).

1. FONDEMENTS THEORIQUES

1.1. La théorie de l'agence

L'une des préoccupations majeures étudiées dans la théorie d'agence (Jensen & Meckling, 1976), réside sur le problème d'asymétrie d'information entre le principal et l'agent. Selon cette théorie les fonctions de propriété comprennent une fonction décisionnelle et une fonction de contrôle. La délégation de la fonction décisionnelle des actionnaires (principaux) par rapport aux dirigeants (agents) est souvent à l'origine de conflit. Le contrôle dans ce contexte équivaut à la mesure de l'écart entre les résultats obtenus et les objectifs fixés ceci à travers l'utilisation des outils de contrôle de gestion tels que les budgets ou tableaux de bord de gestion.

Tous les niveaux hiérarchiques ont besoin de contrôle, et dont l'utilisation de ces outils permet aux dirigeants (agents) de prendre des décisions futures éclairées et de rendre compte de leurs obligations vis-à-vis des actionnaires (principaux). En 2007, Bollecker affirmait déjà que : « le contrôleur de gestion joue un rôle très particulier dans la relation d'agence ; en effet leur mission serait d'acquérir des informations auprès des manageurs opérationnels (Informés), pour le transmettre aux sous-informés (Dirigeants) ».

De plus, Jensen et Meckling (1992) en marge de leurs travaux, ont analyser les rôles des budgets sur la performance financière des entreprises. Ces travaux montrent les effets pervers produits par l'usage des budgets comme instruments de mesure de la performance qui incite les manageurs à biaiser l'information. Si le rôle des budgets dans l'architecture organisationnelle fait déjà l'objet d'une analyse succincte dans les articles de Jensen et Meckling (1986, 1992), cet aspect sera surtout développé ultérieurement dans un article extrêmement critique de Jensen (2001) sur l'utilisation des budgets et des objectifs cibles dans les systèmes de contrôle.

L'argumentation développée s'appuie sur la confusion introduite par le budget en raison de son double rôle. Si le budget sert simultanément à recueillir de l'information lors de sa construction, puis de *benchmark* pour mesurer la performance et déterminer la rémunération, les personnes contrôlées sont directement incitées à biaiser l'information qu'ils fournissent, puis à agir de telle sorte que les objectifs soient atteints en prenant des décisions destructrices de valeur. Pour Jensen, les budgets incitent les agents à mentir et à tricher. Cet argument selon lequel les comportements malhonnêtes seraient un produit du système et non des valeurs intrinsèques aux individus, résulte par exemple d'un déterminisme culturel, qui sera réutilisé ultérieurement par Jensen pour évaluer les conséquences des coûts d'agence de la surévaluation.

Jensen cependant ne se contente pas de souligner les effets pervers des budgets et de la gestion par objectifs. Il suggère également des solutions pour corriger ces effets. Il suffirait de dissocier les deux dimensions du budget (recueil d'information et évaluation de la performance) de façon à ne plus induire de comportements opportunistes.

A la suite des réflexions de Jensen et Mecklin (1986,1992) sur la contribution des budgets à l'amélioration de l'asymétrie d'information posé par la relation d'agence, vont suivre de nombreux travaux, mettant en avant les rôles des outils de contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance des entreprises.

I.2. Littérature empirique

Nous présenterons dans ce qui suit les principales recherches empiriques qui se sont intéressées spécifiquement à la relation entre outils de contrôle de gestion (calculs des coûts, budgets, Tableau de Bord de Gestion) et la performance des entreprises.

1.2.1. Les calculs des coûts

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 ». 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.

Le calcul des coûts constitue l'un des outils de base de contrôle de gestion. L'étude de Nobre (2001) nous montre en effet que la majorité des Pme françaises utilisant cet outil, recours davantage à la méthode de coût complet, qui leur paraît plus que satisfaisante. Elle est fortement polarisée sur le calcul du coût de production. Quant aux pratiques de fixation de prix, trois méthodes sont utilisées par ces Pme. La première, qui est la plus courante, consiste à ajouter une marge au coût de revient, quel que soit le type de coût de revient utilisé. La seconde, conduit à s'aligner sur les prix pratiqués sur le marché. La troisième méthode consiste à valoriser un élément de charge de référence jugé prépondérant dans le coût de revient, et à appliquer un taux de structure permettant d'intégrer les autres charges et la marge bénéficiaire.

Dans le même sens, Devreton (2011) a exploré au sein d'une organisation publique française le cas de l'implantation d'un outil de contrôle (Calcul des coûts), assimilée à une innovation managériale. Cette recherche a reposé sur une étude de cas, combiné d'une approche sociotechnique. L'auteur dans ce contexte, a étudié la réaction des acteurs par rapport au processus d'instrumentation du (création d'un outil de calcul de coûts de service public d'élimination des déchets) du contrôle de gestion. Dans de telles organisations ce processus nécessite une attention et une motivation des acteurs, à défaut, ils pourraient finir par rejeter les outils de contrôle de gestion.

Comme nous le rapporte l'auteur, le facteur clé de succès de la création d'un outil de contrôle tel que les calculs des coûts en contexte public, réside dans le développement d'un nouvel espace social susceptible d'accélérer le processus d'appropriation de cet outil. Malgré les limites de cette recherche (temps de la recherche, étude d'une seule catégorie d'acteurs, méthodologie de recherche : une seule étude de cas), le projet a révélé un succès du processus de création de « L'instrumentation publique ». En référence au développement de ces travaux, nous sommes appelés à formuler l'hypothèse suivante :

H1 : l'utilisation des calculs des coûts Influencerait significativement et positivement l'efficacité des Pme camerounaises.

1.2.2. Les Budgets

Le budget représente un ensemble de prévisions effectuées par une entreprise au cours d'une période donnée. C'est la traduction chiffrée des objectifs fixés au préalable par la haute hiérarchie. Ainsi, piloter grâce au contrôle budgétaire nécessite de mettre en place une structure adéquate fondée sur des centres de responsabilité. Le recours à cet outil très pratique de contrôle de gestion a également fait l'objet de plusieurs développements sur le plan scientifique.

A cet effet, Sponem et Lambert (2010) ont mené une étude dans l'optique de catégoriser les pratiques budgétaires au sein de 269 entreprises françaises. Ces travaux ont abouti à des résultats controversés. Pour Argyris (1953) « les budgets sont des techniques comptables utilisées pour maîtriser les coûts en contrôlant les personnes. […] Les budgets servent souvent de base à l'attribution de récompenses et de sanctions.

Lorsque nous remontons dans des travaux encore plus lointains, Hope et Fraser (2003d, p. 132) affirment en effet que : *« lorsque nous parlons de budgétisation, nous entendons par là, l'ensemble du processus de préparation et de négociation du budget annuel et de mesure de la performance de l'entreprise et des individus par rapport à ce budget* ». Il peut cependant exister un budget sans contrôle budgétaire (Flamholtz, 1983 ; Hofstede, 1967), et divers rôles sont attribués au budget.

Gignon-Marconnet (2003) mène dans ce sens, une recherche qualitative dans onze organisations françaises de taille et de secteur diversifiés, pour identifier les rôles et critiques du budget indépendamment de l'identification de styles budgétaires. Elle montre que le maintien de la gestion budgétaire tient plus à ses rôles humains (d'orientation des comportements et de sécurisation des individus) qu'a ses rôles économiques, souvent perçus comme mal remplis. Elle déclare en conclusion que son hypothèse « mériterait d'être vérifié à l'occasion d'une recherche plus approfondie qu'une étude exploratoire ne portant que sur dix-huit entretiens »

Il va sans dire que dans les années 80, Anthony résumait déjà les finalités du budget et du processus de préparation budgétaire en cinq points (Anthony 1988) : « *(1) motiver les managers à dresser des plans, (2) informer les managers de ce qui est attendu d'eux, (3) obtenir un engagement des managers, (4) coordonner les différentes activités d'une*

organisation, (5) fournir un standard pour juger la performance réelle. ». Selon l'auteur, l'utilisation du budget sert à évaluer la performance des managers, et favorise davantage la communication avec les acteurs externes (actionnaires, créanciers…).

On pourrait toutefois s'interroger sur les critiques qui pèsent, de manière uniforme, sur cet outil. Il existe, en effet, une grande diversité de pratiques budgétaires. Berland (2004) recense et interprète à cet effet, les critiques faites aux budgets à partir d'une analyse qualitative. Quinze (15) entretiens ont été menés à ce sujet par l'auteur, essentiellement auprès de contrôleurs de gestion de sept (07) organisations. L'auteur en conclut que les critiques autour du budget semblent se concentrer sur certains de ses rôles. C'est lorsqu'il est utilisé comme outil de prévision-planification qu'il est le moins critique. En revanche, dès qu'il sert à évaluer ou à coordonner les services, il semble que les manageurs rencontrent des difficultés à l'utiliser et que des effets pervers apparaissent. L'auteur appelle donc à une extension de ses travaux, en affirmant que ces conclusions sont à tempérer par la taille réduite de l'échantillon étudié. Il serait souhaitable d'élargir cette étude à un nombre plus important d'entreprises pour croiser les fonctions attribuées au budget. L'ensemble de ces raisonnements nous conduit à la formulation l'hypothèse suivante :

H2 : l'utilisation des budgets Influencerait significativement et positivement l'efficacité des Pme camerounaises.

1.2.3. Les Tableaux de Bord de Gestion (TBG)

Le TBG est un ensemble d'indicateurs définit par le contrôleur de gestion en collaboration avec les responsables de service, reparti par département, afin de déployer la stratégie et de mesurer de la performance. Cet outil permet de communiquer et de fixer des objectifs opérationnels à chaque employé, afin d'orienter leurs comportements.

Plusieurs chercheurs ont tenté de mettre en évidence la relation entre l'utilisation de cet outil et la performance de l'organisation (Kollberg & Elg, 2011 ; Inamar, Kaplan & Reynolds, 2002 ; Walker & Dunn, 2006), spécifiquement le tableau de bord stratégique ou le BSC, en observant son impact sur la performance.

Inamar et al. (2002) se sont intéressés à des organisations fournisseurs de soins de santé pour étudier l'implantation du TBG. Ils ont choisi neuf de ces organisations qui ont été les premiers à adopter le TBG pour interroger leurs dirigeants sur leurs expériences relatives à la mise en place de cet outil stratégique de contrôle. Ainsi, ils ont posé un certain nombre de questions liées entre autres aux *rôles du TBG vis-à-vis de la mission et de la stratégie de l'organisation*

; au *degré de motivation quant à l'adoption de l'outil ; à la distinction entre le TBG et d'autres systèmes de mesure de la performance ; au processus suivi pour développer et rendre effectif le TBG ; aux défis et les obstacles rencontrés pendant la mise en œuvre et le développement du TBG ; et aux avantages obtenus par l'organisation suite à l'adoption et à l'usage du BSC.* Face à ces questions, les dirigeants sont d'avis que le TBG est un outil d'exécution de la stratégie et de gestion de la performance qui peut être implanté avec succès dans le secteur de la santé. Les auteurs ont proposé les lignes directrices pour d'autres types d'organisations du secteur de la santé afin de saisir les avantages de l'implantation du TBG.

Walker et Dunn (2006) confirment ce résultat, à condition qu'une utilisation adéquate soit faite du TBG. Ces auteurs ont essayé de démontrer l'utilité de cet outil dans la gestion d'un hôpital sans engendrer une augmentation des coûts, ni la perte de la qualité des prestations de soins de santé. Il s'agit de développer une approche permettant de concevoir un TBG pour mesurer la performance et la productivité en milieu hospitalier aux États-Unis. Des mesures spécifiques ont été proposées et interprétées dans le but de répondre aux questions propres à l'hôpital. Les auteurs ont conclu que l'application de ces méthodes de mesure dans le cadre du BSC, avec l'initiative et la coopération des parties prenantes de 1'hôpital, peut améliorer la gestion et la prestation des soins de santé à moindre coût et sans perte de qualité.

Les travaux de Basu et al. (2009) ont participé à un projet portant sur le Terminal d'Heathrow au Royaume-Uni. L'objectif de l'étude était d'illustrer une application personnalisée du Tableau de bord de gestion dans un grand projet d'infrastructure impliquant plusieurs parties prenantes. Les résultats de l'étude ont dévoilé que l'application du concept de tableau de bord de gestion est plus répandue en gestion d'opérations qu'en gestion de projets. Cette étude a permis aux entrepreneurs des grands projets de comprendre les implications de la mise en œuvre du Tableau de bord de gestion.

Ainsi une application sur mesure du système de gestion de la performance, fondé sur le concept du TBG, crée une nouvelle approche impliquant toutes les parties prenantes à évoluer vers une culture de la qualité du projet.

Kollberg et Elg (2011) ont étudié les principales caractéristiques d'un tableau de bord de gestion dans un contexte public. Cette étude a été mené dans un centre de services de soins de Santé. L'approche utilisée a été l'étude de cas centrée sur trois organisations en Suède qui utilisaient le tableau de bord. Les résultats ont montré que l'utilisation des tableaux de bord constitue une base pour un dialogue d'amélioration, ce qui augmente les exigences en matière

de gestion, au lieu d'être utilisé comme un outil pour mettre en œuvre et communiquer la stratégie. Le principal apport de cette recherche est qu'elle se focalise sur l'utilisation du Tableau de bord de gestion au lieu de s'arrêter sur sa conception ou sa construction comme c'était le cas dans les recherches précédentes.

Les études précitées montrent des expériences réussies d'utilisation des TBG dans la gestion et l'amélioration de la performance. L'ensemble de ces développements nous conforte dans l'élaboration de l'hypothèse suivante :

H3 : L'utilisation des TBG influencerait positivement et significativement l'efficacité des Pme camerounaise.

2. CADRE METHODOLOGIQUE

Ce travail nous a permis de faire une revue critique des recherches empiriques réalisées, afin de nous positionner en marge des travaux des auteurs. De ce fait, nos hypothèses ont été formulées à partir d'une analyse globale des travaux antérieurs, ce qui justifie le choix de notre positionnement épistémologique de type positiviste combiné d'un raisonnement hypothético-déductif. La population de notre étude regroupe l'ensemble des Pme du secteur commercial, industriel et de service des villes de Douala et Yaoundé, disposant d'un service contrôle de gestion. Nous justifions ce choix par le fait que ces villes regorgent en grande partie de l'effectif de nos entreprises (68%, INS 2019).

S'agissant de la méthode d'échantillonnage, nous avons opté pour la méthode par choix raisonné, qui est une méthode non probabiliste, puisque la probabilité qu'une entreprise utilise soit les calculs des coûts, soit les budgets ou même les tableaux de bord de gestion n'est pas connue à l'avance. L'instrument de collecte choisi est le questionnaire. Constitué de 40 questions, il s'adresse aux responsables des Pme camerounaises des villes de douala et de Yaoundé, en charge du service contrôle de gestion.

La première partie porte sur les caractéristiques de l'échantillon, le tout pour un total de quatre (04) questions. Il s'agit de : *de la forme juridique, secteur d'activité, la date de création, la taille de l'entreprise*. La deuxième partie porte sur le profil du répondant, il est composé de six (06) questions au total, à savoir : *nature du poste exercé, genre, type de formation, nombre d'année d'expérience, niveau d'étude et rattachement au niveau hiérarchique*. La troisième partie porte sur les outils de contrôle de gestion (24 questions), répartie comme suit : Calculs de coûts (08 Questions), Budgets (06 Questions), Tableau de Bord de Gestion (09 Questions) et une question indépendante portant sur le choix de la

méthode. La Quatrième partie porte sur l'efficacité des entreprises (05 questions) reparties comme suite : *Degré de prospérité, Niveau de part de marché, Taux de croissance, Niveau de profitabilité et enfin le degré d'innovation*.

A cet effet, 100 questionnaires ont été administré à ces responsables par mail, face à face, et WhatsApp. Au sortir de cette collecte, 65 questionnaires ont été récupérés. Leurs exploitations au regard des objectifs poursuivis par notre étude a permis de retenir définitivement 55, constituants ainsi notre échantillon. Les autres ont étés rejetés du fait des réponses manquantes et de l'absence du cachet de l'entreprise et de la signature du répondant.

Parmi les Pme retenues dans notre échantillon, 56,4% sont représentées par les Société à Responsabilité Limité (SARL), suivi des Société Anonyme (SA) représentées à un taux de 29,1%. De même, pour le secteur d'activité, on constate que 49,1% des Pme sont du secteur de prestation de service, suivi d'un pourcentage de 30,9% représenté par le secteur industriel. Concernant le nombre d'employé, 56,4% de ces Pme disposent d'un personnel inférieur à 50 employés, suivi de 14,5% des Pme dont le nombre d'employé se situe entre 50 et 100. Pour ce qui est du nombre d'année d'existence, 49,1% existent depuis moins de 10 ans ; ce pourcentage est suivi de 29,1% Pme dont le nombre d'année d'existence se situe entre 10 et 20 ans (voir tableau 1).

Tableau 1 : Caractéristiques des Pme de l'échantillon

Caractéristique de l'échantillon	Effectif	Pourcentage	Pourcentage cumulé
Forme Juridique			
SA	16	29,1	29,1
SARL	31	56,4	85,5
SNC	2	3,6	89,1
SCS	1	1,8	90,9
AUTRE	5	9,1	100
Total	55	100	
Secteur d'activité			
Industriel	5	9,1	9,1
Commercial	17	30,9	40
Prestation de service	27	49,1	89,1
Autre	6	10,9	100
Total	55	100	
Nombre d'employés			
Moins de 50	31	56,4	56,4
Entre 50 et 100	8	14,5	70,9
Entre 100 et 150	4	7,3	78,2
Entre 150 et 200	5	9,1	87,3
Plus de 200	7	12,7	100
Total	55	100	
Année d'existence de l'entreprise			
Moins de 10 ans	27	49,1	49,1
Entre 10 et 20 ans	16	29,1	78,2
Plus de 20 ans	12	21,8	100
Total	55	100	

Source : Résultats Spss. 20

Parmi les responsables interrogés 81,8% sont du genre masculin, le reste des 18,2% sont du genre féminin. Pour la nature du poste exercé, 41,8% des répondants sont des comptables, 29,1% des contrôleurs de gestion, et 18,2% des manager ou gérant. En ce qui concerne la formation 87,3% des répondants ont reçu une formation de type gestionnaire, le reste étant formé en qualité de non gestionnaire. 96,4% des répondants ont fait des études supérieures, le reste de 3,6% n'ayant fait que des études du secondaire. Pour le nombre d'année d'expérience, 32,7% des répondants ont une expérience comprise entre 2 à 4 ans, 27,3% ont une expérience de moins de 2 ans et 16,4% ont une expérience comprise entre 4 et 6 ans. Enfin pour le rattachement de la fonction au supérieur hiérarchique 67,3% sont rattachés à la direction générale, et le reste des 32,7% à la direction administrative et financière (voir tableau 2).

Tableau 2 : Profil des répondants de l'échantillon

Profil du ré pondant	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage Cumulé
Genre			
Masculin	45	81,8	81,8
Féminin	10	18,2	100
Total	55	100	
Nature du poste Exercé			
Manager/Dirigeant	10	18,2	18,2
Contrôleur de gestion	16	29,1	47,3
Comptable	23	41,8	89,1
Autres	6	10,9	100
Total	55	100	
Type de formation			
Gestionnaire	48	87,3	87,3
Non gestionnaire	7	12,7	100
Total	55		
Niveau d'étude			
Primaire	0	0	0
Secondaire	2	3,6	3,6
Supérieur	53	96,4	100
Total	55	100	
Nombre d'années d'expérience			
Moins de 2 ans	15	27,3	27,3
Entre 2 et 4 ans	18	32,7	60
Entre 4 et 6 ans	9	16,4	76,4
Entre 6 et 8 ans	5	9,1	85,5
Supérieur à 8 ans	8	14,5	100
Total	55	100	
Rattachement au supérieur hiérarchique			
Direction générale	37	67,3	67,3
Direction administrative et Financière	18	32,7	100
Total	55	100	

Source : Résultats Spss. 20

2.2. Opérationnalisation des variables

Nous avions au total une variable dépendante et trois variables indépendantes. Pour la Variable dépendante **« EFFENT »**, nous nous sommes inspirés de l'étude de Venkatraman (1989), qui définit la performance organisationnelle comme étant l'efficacité et l'efficience des éléments pouvant influencer la profitabilité et la croissance des organisations. A partir de cette définition, nous pouvons en déduire que les variables de mesure de la performance organisationnelle peuvent être transposées à la mesure de la variable de l'efficacité des organisations. De ce fait, Pour opérationnaliser la variable relative à l'efficacité des organisations, nous nous sommes largement inspirés des travaux de Desphandé et al. (1993), Lassaadi et Halioui (2010) qui mesurent la performance organisationnelle en fonction des cinq (05) items suivants *: la prospérité, la part du marché, le taux de croissance, la profitabilité et l'innovation.*

S'agissant des variables indépendantes nous avons utilisé dans cette étude trois variables relative aux outils de contrôle de gestion qui sont : Utilisation des Calculs de coûts « UCC » ; Utilisation des budgets « UBUD » ; Utilisation des TBG « UTBG ».

Pour mesurer la variable UCC, nous nous sommes largement inspirés des travaux de Ben Ayed (2015) qui la mesure à travers cinq items : *« Maîtrise de la performance et déploiement de la stratégie »*, *« Minimisation des risques d'exploitation »*, *« Aide à la prise de décision »*, *« Degré d'atteinte des objectifs »*, et *« Moyen de coordination des acteurs stratégiques ».* Grace aux travaux de Germaine (2013) la mesure de la variable UBUD, a été possible à l'aide de 5 items retenus pour apprécier l'utilisation des budgets : *« Participation au processus budgétaire », « Détail des budgets », « Difficulté d'objectif budgétaire », « Fréquence des réactualisations budgétaires »,* et *« Évaluation et rémunération des performances ».* La mesure de la variable UTBG est soutenu par les travaux de Bouquin (1994), Houda (2013), Kaplan et Norton (1996), Mohamed et Rifai (2015). A cet effet, quatre (04) items ont été retenus : *« Fréquence de production », « Degré d'intégration des indicateurs de suivi et de prévision », « Degré d'intégration des indicateurs de performance financière » et « Degré d'intégration des indicateurs de performance sociale ».*

L'ensemble de ces variables nous ont conduit à la formulation du modèle économétrique suivant :

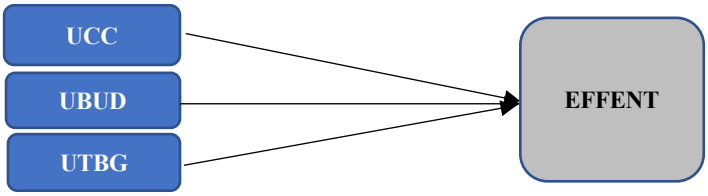
$EFFENT = \beta_0 + \Sigma\beta_i X_i + \varepsilon$ avec : EFFENT = Efficacité d'entreprise ; β_0 = constante ; β_i = coefficient de régression ; ε = le terme d'erreur.

La forme empirique simplifiée du modèle se présente comme suit :

$$EFFENT = \beta_0 + \beta_1 UCC + \beta_2 UBUD + \beta_3 UTBG + \varepsilon$$

Représentation du modèle conceptuel de recherche :

Figure 1 : Schéma conceptuel de la recherche



Source : Auteurs

La méthode d'analyse sera centrée en deux partie à l'aide du logiciel Spss 20. Dans un premier temps nous procèderons à l'analyse descriptive des différentes variables constituants notre questionnaire (trie à plat). En second lieu, l'analyse explicative faisant recours à la régression linéaire pas à pas sera effectuée après extraction des facteurs issus de l'analyse factorielle (alpha Cronbach, Indice KMO, variance expliquée, matrice des composantes après rotation).

3. RESULTATS D'ANALYSE

Dans cette section, nous insisterons dans un premier temps sur l'analyse descriptive des différentes variable (3.1). Par la suite nous présenterons les résultats de l'analyse factorielle (3.2), pour en fin procéder à l'analyse explicative centrée sur la régression linéaire pas à pas (3.3). Cette dernière phase nous permettra d'affirmer ou d'infirmer nos différentes hypothèses formulées en amont et de les corroborer par rapport aux résultats des travaux antérieures (3.4).

3.1. Analyse descriptive : identification des outils de contrôle de gestion couramment utilisés au sein des pme camerounaises

Tableau 3 : utilisation des calculs des coûts

Variables calculs des coûts	*Pas du tout d'accord*		*Pas d'accord*		*Indifférent*		*D'accord*		*Tout à fait d'accord*		*Total*	
	N	*%*	*N*	*%*	*N*	*%*	*N*	*%*	*N*	*%*	*N*	*%*
Degré d'atteinte d'objectifs	3	5,5	4	7,3	24	43,6	18	32,7	6	10,9	55	100
Degré de maîtrise de la performance	3	5,5	4	7,3	25	45,5	10	18,2	13	23,6	55	100
Degré de minimisation des risques d'exploitation	2	3,6	4	7,3	19	34,5	15	27,3	15	27,3	55	100
Outil d'aide à la prise de décision	0	0	2	3,6	15	27,3	14	25,5	24	43,6	55	100
Moyens de coordination des acteurs stratégique	3	5,5	4	7,3	22	40	15	27,3	11	20	55	100

Source : Extrait Spss 20

Le tableau 3 nous précise que sur les 55 Pme camerounaises interrogées, 45,5% reconnaissent plus ou moins l'utilité que leur procure l'utilisation des calculs des coûts dans la maîtrise de leur performance. De même, 43,6% de ces entreprises affirment que l'utilisation de ces outils concours plus ou moins à l'atteinte des objectifs fixés par la hiérarchie. De plus, 43,6% d'entre elles affirment que l'utilisation de cet outil de contrôle optimise le processus de prise de décision. En somme beaucoup de Pme camerounaises affirment que l'utilisation des calculs des couts leur permet d'avoir une certaine maîtrise de leur efficacité organisationnelle.

Tableau 4 : Utilisation des Budgets

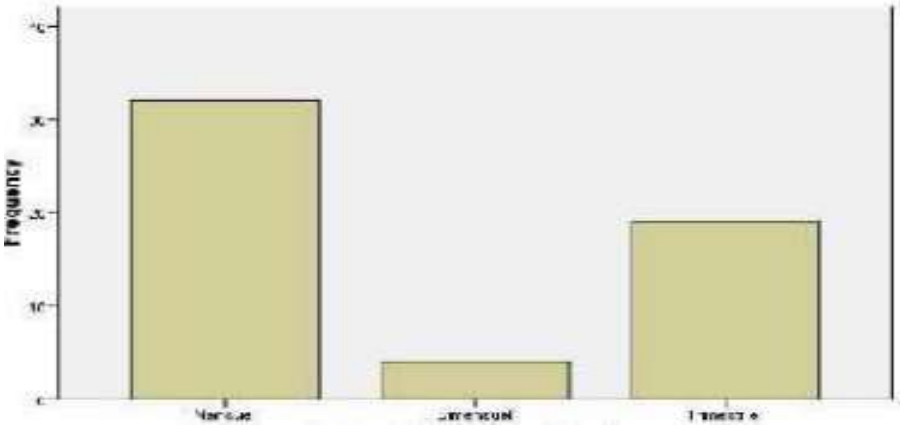
Variables du Budget	*Très faiblement*		*Faiblement*		*Moyennement*		*Fortement*		*Très fortement*		*Total*	
	N	*%*	*N*	*%*	*N*	*%*	*N*	*%*	*N*	*%*	*N*	*%*
Participation Budgétaire	3	5,5	6	10,9	19	34,5	18	32,7	9	16,4	55	100
Degré de détail du budget	4	7,3	12	21,8	19	34,5	12	21,8	8	14,5	55	100
Atteinte d'objectifs budgétaires	19	34,5	13	23,6	15	27,3	3	5,5	5	9,1	55	100
Fréquence de réactualisation du Budget	7	12,7	7	12,7	17	30,9	15	27,3	9	16,4	55	100
Récompense financière d'objectifs budgétaires	5	9,1	6	10,9	23	41,8	9	16,4	12	21,8	55	100

Source : Extrait du logiciel Spss 20

Les statistiques nous révèlent (voir tableau 4) que 41,8% des Pme de l'échantillon affirment avoir une récompense financière moyenne liée à l'atteinte des objectifs budgétaires. Autrement dit, les responsables n'éprouvent pas de grande motivation à utiliser du budget car aucune récompense n'est perçue par rapport à l'atteinte des objectifs budgétaire fixé par les administrateurs. S'agissant de la participation budgétaire 34,5% de ces Pme nous relève que la plupart des acteurs concernés par l'élaboration du budget participe moyennement à cette activité. Néanmoins 32,7% certains responsables de ces Pme affirment participer fortement à l'élaboration de leur budget. Cependant pour les budgets élaborés, 34,5% de nos Pme nous précise que ceux-ci n'intègrent pas toutes les couches de l'entreprise. Autrement dit ces budgets sont élaborés avec un degré de détail relativement moyen.

A côté de cette analyse, il en ressort au travers de notre enquête que 58,2% des entreprises affirment élaborer leur budget en une période mensuelle, suivi d'un pourcentage de 34,5% pour l'élaboration du budget en une période trimestrielle (voir figure 2).

Figure 2 : Temps d'élaboration du budget au sein des Pme



Source : Extrait du logiciel Spss

Tableau 5 : Utilisation des TBG

Variables TBE	*Très faiblement*		*Faiblement*		*Moyennement*		*Fortement*		*Très fortement*		*Total*	
	N	*%*	*N*	*%*	*N*	*%*	*N*	*%*	*N*	*%*	*N*	*%*
Degré d'intégration des indicateurs de suivi et de prévision	3	13,6	0	0	8	36,4	7	31,8	4	18,2	22	100
Degré d'intégration des indicateurs se rapportant à la performance financière	0	0	4	18,2	7	31,8	8	36,4	3	13,6	22	100
Degré d'intégration des indicateurs se rapportant à la performance sociale	4	18,2	5	22,7	9	41	4	18,2	0	0	22	100

Source : Extrait du logiciel Spss 20

Le premier constat à travers la réalisation de notre enquête (voir tableau 5), réside dans le fait que toutes les entreprises de notre échantillon n'utilisent pas les tableaux de bord de gestion, seul 40% (22) de ces Pme les utilisent. Parmi ces 22 Pme, 41% d'entre elles affirment que les indicateurs se rapportant à la performance sociale sont intégrés moyennement ; il en est de même pour les indicateurs de suivi et de prévision (36,4%). Par contre en ce qui concerne les indicateurs se rapportant à la performance financière, 36,4% des Pme affirment les l'utiliser fortement, tout comme les indicateurs de suivi et de prévision représentés par un pourcentage de 31,8%.

3.2. Analyse de la fiabilité et de validité des Items des variables

3.2.1. Analyse de la fiabilité

Tableau 6 : Alpha de Cronbach pour l'ensemble des variables

Alpha de Cronbach retenu pour ***l'ensemble des éléments de mesure***	***Nombre d'élément***
0,715	19

Source : Extrait logiciel Spss

On note (voir tableau 6) que cette échelle présente une fiabilité de cohérence interne acceptable (avec un Alpha de cronbach de 0,715). Il n'est donc pas possible d'améliorer l'alpha en éliminant un ou plusieurs items dans la mesure ou l'alpha est compris dans la limite de 0,6 et 0,8 tel que recommandé par Nunnally (1967). De ce fait, nous pouvons dire qu'il existe une cohérence interne entre les variables retenues dans l'étude.

3.2.2. Analyse de la validité interne

Tableau 7 : Indices KMO et test de barlett

		Validité UCC	Validité UBUD	Validité UTBG	Validité EFFENT
Mesure de précision de l'échantillon de Kaiser-Meyer-Olkin		0,639	0, 521	0,519	0,692
Test de spécificité de Barlett	Khi-deux	64,152	7,073	4,742	84,118
	ddl	10	6	6	10
	Signification de Barlett	0,000	0,314	0,577	0,000

Source : Extrait du logiciel Spss

Le tableau 7 nous présente les résultats de l'indice KMO et du test de Barlett pour l'ensemble de variables. S'agissant des variables UCC et EFFENT, leurs indices KMO sont respectivement de 0,639 et de 0,692 avec un test de Barlett significatif à 1%. Il indique que la corrélation entre les items de ces différentes variables est satisfaisante. Par contre pour les variables UBUD et UTBG leurs indices KMO sont respectivement de 0,521 et de 0,519 (faible) avec le test de Barlett pas Significatif. Néanmoins il est possible de procéder à une analyse factorielle. En effet selon Kaiser et Rice (1974) les items peuvent être factorisés dès que la valeur du KMO dépasse 0,5. Rappelons aussi que plus l'indice sera élevé, plus le nombre de facteur résumant l'élément sera faible. On peut donc affirmer que nos données se prêtent à une analyse factorielle.

3.2.3. Analyse factorielle

Tableau 8 : Matrice des composantes de la variable UCC après rotation

	Composante	
	1	2
Atteinte d'objectif calcul des coûts	0,621	
Maitrise de la performance et de stratégie	0,729	
Minimisation des risques d'exploitation		0,928
Outils d'aide à la prise de décision		0,629
Moyen de coordination des acteurs vers l'objectif stratégique	0,913	

Source : Extrait du logiciel Spss 20

La rotation nous a permis de dégager deux facteurs indépendants contenant respectivement pour chacune des composantes, trois (03) items pour le premier facteur et deux (02) items pour le second (voir tableau 8). On peut conclure que l'outil de calcul des coûts peut avoir deux dimensions ou facteurs distincts : **« Objectivité des calculs des coûts (OCC) »** (items 3 et 4) qui explique 20,539% de la variance totale ; et une autre **« Qualité des calculs des coûts (QCC) »** (items 1 2 et 5) qui explique 48,837% de la variance totale.

Tableau 9 : Matrice des composantes de la variable UBUD après rotation

	Composante	
	1	2
Participation budgétaire	0,746	
Degré de détail	0,705	
Récompense performance financière des atteintes d'objectifs budgétaires		0,614
Atteinte d'objectifs budgétaires		0,846

Source : Extrait du logiciel Spss 20

A la lecture du tableau 9, la rotation nous a permis de dégager deux facteurs indépendants concernant respectivement deux items pour la première composante ou dimension et deux items pour la seconde composante. On peut donc en déduire que la variable budget a deux dimensions distinctes : une dimension nommée **« Qualité du budget »** qui porte sur les items 1 et 2 et une dimension « **Objectivité du budget »** qui regroupe de même deux items. Le premier et le second facteur explique respectivement 34,120% et 28,202% de la variance totale.

Tableau 10 : Matrice des composantes de la variable UTBG après rotation

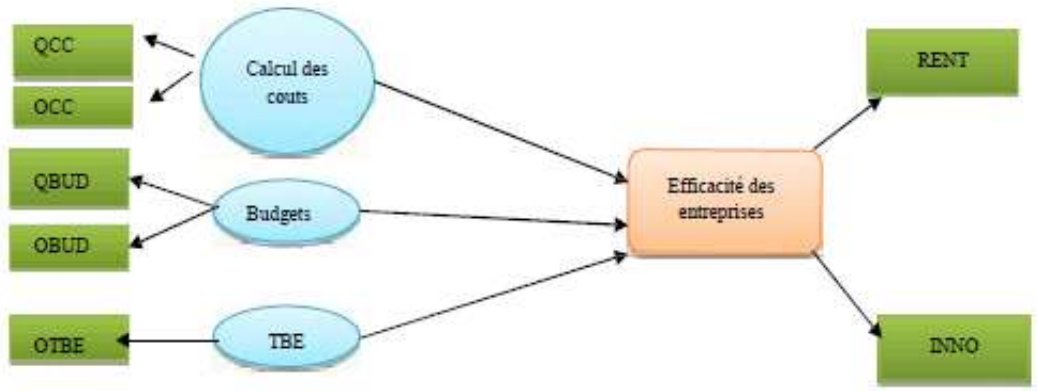
	Composante
	1
Fréquence de production du Tableau de bord équilibré	- 0,338
Degré d'intégration des indicateurs de suivi et de prévision	0,821
Degré d'intégration des indicateurs de performance financière	0,651
Degré d'intégration des indicateurs de performance sociale	0,570

Source : Extrait du logiciel Spss 20

L'analyse factorielle nous a permis de dégager pour la variable UTBG un facteur indépendant contenant respectivement quatre items (voir tableau 10). On peut conclure que le TBG peut avoir une seule dimension ou facteur **« Objectivité des TBG »** regroupant les items (1, 2, 3, 4). Ce facteur explique 38,447% de la variance totale.

3.2.4. Reconstruction du modèle général de recherche et du modèle économétrique

Figure 3 : Modèle de recherche après analyse factorielle



Source : Auteurs

De ce qui précède, deux axes ont été retenus après rotation de la variable dépendante. Ceci étant, notre modèle économétrique passera à la formulation suivante :

1ère Dimension :

$$\mathbf{RENT = \beta_0 + \beta_1 QCC + \beta_2 OCC + \beta_3 QBUD + \beta_4 OBUD + \beta_5 OTBG + \varepsilon}$$

2ème Dimension :

$$\mathbf{INNO = \beta_0 + \beta_1 QCC + \beta_2 OCC + \beta_3 QBUD + \beta_4 OBUD + \beta_5 OTBG + \varepsilon.}$$

Avec :

RENT = Rentabilité ; **INNO** = Innovation ; **QCC** = Qualité des calculs des coûts ;

OCC = Objectivité des Calculs des coûts ; **QBUD** = Qualité des budgets ;

OBUD = Objectivité des budgets ; **OTBG** = Objectivité des TBG ;

3.3. Analyse explicative : Modèle de régression linéaire

Tableau 11 : Estimation des paramètres par la méthode des moindres carrés ordinaires

	(Constante)	Efficacité de s e ntre prise s									
		Re ntabilité					Innovation				
		B	S.E	T	SIG	Alpha(α)	B	S.E	T	SIG	Alpha(α)
		-16,5	5,031	-3,29	0,005***	0	4,838	2,19	2,209	0,043**	0
Calcul de s coûts	Obje ctivité	2,942	0,387	7,605	0,000***	1,514	0,076	0,168	0,451	0,658	0,136
	Qualité	0,45	0,334	1,348	0,198	0,167	0,315	0,145	2,168	0,047**	0,408
Budge ts	Qualité	0,276	0,249	1,109	0,285	0,142	-0,112	0,108	-1,04	0,317	-0,202
	Obje ctivité	1,089	0,264	4,13	0,001***	0,519	-0,381	0,115	-3,32	0,005***	0,633
Table au de bord	Obje ctivité	3,19	0,56	5,695	0,000***	0,93	-0,163	0,244	-0,67	0,514	0,93
		R = 0,910					R = 0,778				
		R-de ux = 0,829					R-de ux = 0,605				
		R-de ux ajusté = 0,760					R-de us ajusté = 0,447				
		F = 12,097			P = 0,000***		F = 3,826			P = 0,016**	

*** : Significativité au seuil de 1% ; ** : Significativité au seuil de 5% ;

* : Significativité au seuil de 10%.

Source : Auteurs

Le tableau 11 fait apparaître deux axes, nous permettant de décrire la variable dépendante (rentabilité et innovation), qui ont été retenu après rotation de la matrice des composantes. Dès lors, nous avons établi une première régression entre rentabilité et facteurs retenus, par la suite une seconde en prenant en compte l'innovation. Selon les résultats de l'estimation du modèle, la variable (constante) représentant les facteurs non spécifiés a une valeur positive et significative au seuil de 1% au niveau de la rentabilité, et de 5% au niveau de l'innovation. De même la statistique de Fisher a une valeur positive avec un R_2 = 0,829 pour la rentabilité et R_2 = 0,605 pour l'innovation. On note également quatre variables significatives sur les cinq au total, respectivement d'un seuil de 5% et de 1% pour l'ensemble du modèle explicatif. Par conséquent, l'ensemble des variables prisent en compte dans notre modèle explique à 82,9% la rentabilité, et à 60,5% l'innovation. On conclusion ces variables retenues expliquent l'efficacité des Pme camerounaises.

3.3.1. Contribution de l'utilisation des calculs des coûts

Après analyse, on peut constater que la dimension « Objectivité » dans l'utilisation des calculs des coûts est significative au seuil de 1% lorsque l'efficacité des entreprises est mesurée par la rentabilité. De plus, avec un coefficient alpha (α) = 1,514 cette relation est positive entre les deux variables. Cela suppose que l'objectivité dans l'utilisation des calculs des coûts évolue dans le même sens que la rentabilité des entreprises. Autrement dit, plus les Pme

camerounaises utilisent de façon objective les calculs de coût, plus leurs rentabilités s'améliorent.

Pour la dimension « Innovation » on a un alpha (α) = 0,136 qui est positif mais pas significatif. Cela suppose une relation convergente entre utilisation objective des calculs des coûts et innovation, bien que cette relation soit faible. Ceci étant, plus les Pme camerounaises utilisent les calculs des couts est bonne, plus elle améliore leur degré d'innovation. Cependant, cette relation n'est pas significative. Ceci s'explique, car beaucoup de responsables affirment utiliser cette méthode pour prendre les décisions.

A côté de la dimension « Objectivité », nous avons la dimension « Qualité » qui est significative au seuil de 5% lorsque l'efficacité des entreprises est mesurée par l'innovation. Cela suppose que plus les entreprises Camerounaises utilisent les calculs des coûts de qualité, plus leurs innovations croissent. Il en est de même pour la rentabilité, sauf que dans ce cas, le degré de significativité est très faible. **En résumé, l'utilisation des calculs des coûts a une influence significative et positive sur l'efficacité des Pme camerounaises.** ***D'où l'hypothèse H1 est validée.*** Ce résultat corrobore avec ceux réalisé par Lavigne (2002) qui, à travers une étude menée auprès de 282 Pme manufacturières arrive à conclusion que, pour les Pme les plus complexes constitués des acteurs comptables qui ont du pouvoir, adoptent davantage les pratiques de comptabilité de gestion pour réaliser leur performance financière et organisationnelle. Il en est de même pour Nobre (2001) qui affirme que 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.

3.3.2. Contribution de l'utilisation des Budgets

Pour mieux expliquer l'utilisation du budget, tout comme les calculs des coûts nous avons retenu deux facteurs ou dimensions. Il en ressort du tableau que le coefficient alpha (α) = 0,142 explique une relation positive entre la qualité du budget et la rentabilité ; autrement dit les deux dimensions varient dans le même sens. Toutefois cette relation observée entre les deux dimensions n'est pas significative. A côté de la dimension « Rentabilité », on constate avec un coefficient alpha (α) = -0,202 qu'il existe une relation négative entre la dimension « Qualité », et la dimension « innovation ». ; Autrement dit, les deux dimensions varient en sens inverse (l'augmentation de l'un entraîne la diminution de l'autre). Au plan managérial, cela suppose que les acteurs concernés par l'utilisation du budget ne mettent pas l'accent sur la

qualité de l'outil, ce qui ne contribue pas à l'amélioration de la rentabilité de leurs entreprises ainsi que de la capacité d'innovation.

Par contre la dimension « Objectivité » présente un seuil de significativité de 1% lorsque l'efficacité des Pme camerounaises est mesurée par les facteurs « rentabilité » et « Innovation ». Nous constatons aussi avec les coefficients alpha (α=0,519 ; α=0,633) qu'il existe une relation positive entre efficacité et objectivité dans l'utilisation des budgets.

Autrement dit l'utilisation des budgets de façon objective améliore la satisfaction des actionnaires et manageurs au sein de l'organisation, ce qui les incitent davantage à innover dans leur stratégie managériale. **On peut donc conclure que l'utilisation objective du budget par les acteurs au sein des Pme camerounaises contribue à leur efficacité. Cependant la plupart de ces acteurs n'insistent pas sur la qualité ou les éléments de détail du budget**. ***D'où l'hypothèse H2 accepté***. Ce résultat rejoint les travaux de Sponem et Lambert (2010) qui affirment après avoir menés une étude auprès de 269 entreprises françaises que l'utilisation des budgets permet aux manageurs de mieux contrôler les coûts et sert souvent de base à l'attribution des récompenses et de sanction des responsables opérationnels (moyens de motivation).

3.3.3. Contribution de l'utilisation des TBG

Les valeurs contenues dans le tableau permettent d'expliquer une relation positive et très significative au seuil de 1% entre le facteur « Objectivité » et la dimension « Rentabilité » ; en outre le coefficient alpha (α) = 0,930 décrit une relation de convergence positive entre les deux facteurs. Autrement dit, plus l'utilisation les Pme utilisent les TBE de manière objective, plus leur rentabilité s'améliore. Par contre, il n'en est pas de même avec l'innovation ; car les deux évoluent, en sens inverse avec un coefficient alpha (α) = - 0,166. Par conséquent, l'augmentation de l'une entraîne la diminution de l'autre. Autrement dit, plus ces Pme utilisent en toute objectivité les TBG, moins ils innovent dans leur stratégie. Sans doute parce que beaucoup de nos entreprises utilisent les Tableaux de bord comme un outil de suivi plutôt qu'un outil de pilotage. Il convient néanmoins de préciser que cette relation n'est pas significative**.**

Nous pouvons donc conclure que les Tableaux de Bord de Gestion bien qu'ils soient faiblement utilisés au sein des Pme camerounaises, contribuent de façon objective à leur efficacité, mais cependant ne concours pas à l'amélioration de leur capacité innovationnelle. ***D'où H3 validée.*** Ce résultat rejoint les travaux d'ELHAMMA (2012) sur la

relation entre les outils de contrôle de gestion et les performances dans 30 Pme dans les entreprises marocaines. L'auteur remarque ainsi que l'utilisation du Tableau de bord améliore significativement la performance de ces entreprises, principalement en termes d'accroissement du chiffre d'affaire, de maîtrise des charges, et d'amélioration de la qualité de service clientèle.

Conclusion

La présente étude avait pour ambition d'identifier les outils de contrôle de gestion couramment utilisés au sein des Pme camerounaises, et de mesurer pour chacun de ces outils, leur impact sur l'efficacité de ces entreprises. En référence aux développements de la théorie d'agence et aux précédents travaux empiriques liés aux outils de contrôle de gestion, des hypothèses de recherche (03) ont été formulées. Ainsi, une enquête par questionnaire administrée au sein des Pme (55) repartie dans les villes de Douala et de Yaoundé a permis de procéder à une collecte de données. Ce questionnaire a été rempli et signé par les professionnels affectés aux services comptables, administratifs et de contrôle de gestion. Une fois les données collectées, le logiciel Spss 20 a été retenu pour l'analyse descriptive, l'analyse factorielle et l'analyse explicative au moyen de la régression linéaire pas à pas.

Les résultats de l'analyse descriptive ont révélé 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. Tandis que les calculs des coûts et les budgets aident ces entreprises à mieux maîtriser leurs coûts, à renforcer leur processus de prise de décision, et à atteindre leurs objectifs souhaités, les tableaux de bord sont davantage utilisés comme outil de contrôle et de sanction (au travers de forts indicateurs prédéfinis) plutôt qu'un outil de pilotage en accord avec la stratégie ou même la vision de l'entreprise.

Cependant, les résultats de l'analyse explicative ont insisté sur la pertinence de l'utilisation de ces outils. En effet, selon les coefficients de régression établit et les différents tests de student obtenus, l'utilisation de ces outils améliorent significativement l'efficacité de ces Pme si et seulement s'ils sont exploités de façon objective. De manière précise, les professionnels de comptabilité et du contrôle de gestion, dans la définition d'un système de calcul de coûts, des budgets ou même des TBG, doivent prendre la peine d'insister sur les contraintes propres au secteur d'activité, en accord avec la stratégie mise en place par le promoteur, afin de

construire des indicateurs robustes, fortement intégrés et fiables pouvant favoriser le pilotage de la performance.

Comme limite à cette recherche, l'hypothèse de généralisation de nos résultats peut être remis en cause relativement à la taille de l'échantillon de collecte (55 Pme). Selon la littérature, la confiance accordée aux résultats augmente avec la taille de l'échantillon. Ce qui rend difficile les possibilités de généralisation des résultats expliquant l'efficacité des Pme Camerounaises. De plus afin de mieux catégoriser les différents rôles de chaque outil de contrôle et leur contribution sur l'efficacité de nos Pme, il serait avantageux de procéder à une étude exploratoire suivant une approche par étude cas, afin mieux capter les perceptions des acteurs impliqués dans l'utilisation de ces outils dans notre contexte.

BIBLIOGRAPHIE

Berland N. (2004), *Mesurer et piloter la performance*, édition de la performance p.230

Bergeron H. (2000), « Les indicateurs de performance en contexte PME : Quel modèle appliquer ? » *21eme congres de l'Association française de la comptabilité*

Ben Ail M., Rifai S., Bouksour O., And Barrijal S. (2015), « How can we develop and manage the performance of young companies in the Growth Phase ? Theoritical Appraoch » *Internal journal of innovation and applied studies*, Vol 10 N°1 pp.405-419

Bourguignon A. (2004), « Changer d'outils de contrôle de gestion ? De la cohérence instrumentale à la cohérence psychologique *» revue finance contrôle stratégie*, Vol 7, N°3 pp.31-61

Bouquin H. (2005) « Contrôle et stratégie » *In Colasse. B dir (2000) Encyclopédie de comptabilité, contrôle et audit, Economica* pp.543-556

Cauvin C. (1999) « Les habits neuf du contrôle de gestion » *in question, de contrôle sous la Direction de collins,* L, PUF

Chiapello E. (1990) « Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction » *Echange, 4ème trimestre* n° 92, P7-31

Chiapello E. (1996) « les typologies des modes de contrôle et leur facteur de contingence », *Comptabilité et contrôle audit,* tome 2 vol.2 p.51-74

Cindy Z. (2009*), Enjeux et difficulté d'introduction du contrôle de gestion : une étude de cas en PME*, thèse d'obtention du titre docteur en science de gestion université Paul Verlaine.

Caroline L. (2005), *la fonction du contrôle de gestion : contribution a l'analyse de la place des services fonctionnels*, Thèse de doctorat en science de gestion Université Paris Dauphin p.607

Caroline L., et Sponem S. (2008), « la fonction du contrôle de gestion, proposition d'une typologie » *Revu française de gestion*, p.60-71

Caroline L., et Samuel S. (2010) « Pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget : Perception des DAF et des contrôleurs de gestion » *Comptabilité contrôle et Audit*, pp.159-194

Chandler R., Browelle P. (1998) « The effect of participative budgeting on job satisfaction and performance : role ambiguity as an intervening variable » *Accounting, organization and society*, vol 13, N° 3 pp.225-233

Douanla C., Nga Dongo C.W., Talom F., Yomgni N. (2020), « Efficacité de la pépinière au Cameroun : Facteurs clés de succès », Revue Internationale des Sciences de Gestion, vol 3 (1), pp. 890-915

Elhamma A. (2014), « Performance du balance scorecard : Perception des responsables des entreprises », *Revue International de management et de la stratégie*, N°5, pp.1-9

Kollberg B., et Elg, M. (2011), « The practice of the Balanced Scorecard In health care Services », International Journal On Productivity and performance Management, volume 60, N° 5, pp 427- 445.

Germain C. (2004), « la contingence des systèmes de mesure de la performance : les résultats d'une recherche empirique sur le secteur des PME », *Finance contrôle stratégie*, Volume 7, N°1, p.33-52

Germain C., (2005) « une typologie des tableaux de bord implantés dans les petites et moyennes entreprises » *Finance contrôle stratégie*, Volume 8, N° 3, pp.125-143

Gignon-Marconnet I. (2003), « Les rôles actuels de la gestion budgétaire en France : une confrontation des perceptions de professionnels avec la littérature », *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 9, Volume 1, pp.53-78.

Govindarajan V. (1986), « Impact of the participation in the budgetary process on managerial attitudes and performance », *universalistic and contingency perspective,* p.496- 516

Jordan H., (1998) « Planification et contrôle de gestion dans les entreprises : les outils et les hommes ont-ils progressé ? » *Revu échange DFCG*, paris, juillet N°146. Pp.15-20

Kaplan R.S., et Norton D.P., (1998), *Le tableau de bord prospectif*, les éditions d'organisation p.311

Mendoza C., et Bescos P. (1998c), « Les besoins des managers sont-ils satisfaits ? » *Revu française de gestion*, pp.117-128

Mendoza C., et Bescos P., (1996) « Controle de gestion et besoin d'information des managers » Acte du 17ème congrès de *l'association française de comptabilité, Valenciennes* pp.663-672

Nadia B. A., (2015), Les pratiques de calculs des coûts dans les PME en Tunisie : de l'approche opérationnelle à l'approche stratégique, Thèse soutenue à l'université de Lille 2 HAL Id : tel -01195553 https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-01195553

Nobre T. (2001 b), « Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME » Finance stratégie Volume N°2 pp.129-146

Parker L. (1999), « Participation in Budget planning : the prospects severed » Accounting and business research, vol.9 N°34 Printemps

Pascal L., Naro.G (2011) « Contrôle et comportement : Une revue de la littérature Anglo-Saxon » http://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00582794

Pesqueux Y., Malleret V., Jerôme M., Chiapello E., Löning H. (2008), *Le contrôle de gestion : Organisation, outils et pratiques*, Paris Dunod, 720p

Psacharopoulos et Woodhall (1988), *Le concept d'efficacité,* OP pit, p.219

Simon R. (2000), « Performance measurement and control systems for implementing strategy » Prentice hall

Simon R. (1995), « levers of control : how managers use innovative control systems to drive strategic renewal », *Harvard business school press*.