

Les pratiques de contrôle de gestion dans les sociétés à capital public au Cameroun : Etat des lieux et perspectives d'amélioration

Management control practices in public companies in Cameroon : Current state and perspectives for improvement

HAMADOU Boukar

Agrégé en Sciences de Gestion

Faculté des Sciences Economiques et de Gestion

Université de Ngaoundéré

Laboratoire de Recherche en Economie et Gestion des Organisations
Cameroun

HADIDJA

Doctorante

Faculté des Sciences Economiques et de Gestion

Université de Ngaoundéré

Laboratoire de comptabilité Contrôle Audit
Cameroun

Date de soumission : 05/07/2025

Date d'acceptation : 30/07/2025

Pour citer cet article :

BOUKAR H. & HADIDJA (2025) «Les pratiques de contrôle de gestion dans les sociétés à capital public au Cameroun : Etat des lieux et perspectives d'amélioration», Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 8 : Numéro 3 » pp : 917 - 939

Résumé

Avec l'avènement de la gestion axée sur les résultats, le contrôle de gestion se développe depuis quelques années dans le secteur public camerounais. Cependant, les pratiques de contrôle de gestion diffèrent d'une entreprise à une autre avec la mise en place des outils diversifiés. Ce papier vise à présenter les outils, les acteurs ainsi que les facteurs clés de succès du contrôle de gestion dans les sociétés à capital public au Cameroun. À travers une étude qualitative qui contient un échantillon de 16 interviewés issues des différentes entreprises, il en ressort que les outils de contrôle de gestion sont diversifiés avec une prédominance des outils de contrôle de gestion classique (Budget, comptabilité générale, comptabilité analytique, tableau de bord, reporting...). Quant aux acteurs du contrôle de gestion, ils sont nombreux (Direction générale, direction financière, contrôleur de gestion, audit interne...) et ont des rôles différents. L'engagement actif de la direction générale, la formation du personnel en contrôle de gestion, et l'instauration d'un système de contrôle interne constituent les facteurs clés de succès d'un contrôle de gestion.

Mots clés : Contrôle de gestion, sociétés à capital public, outils de contrôle de gestion, acteurs de contrôle et facteurs clés de succès du contrôle de gestion.

Abstract

Management control has gained traction in Cameroon's public sector with the rise of results-based management. Yet, its implementation varies across companies, with each adopting unique tools. This study explores the tools, stakeholders, and critical success factors of management control in Cameroon's state-owned enterprises through a qualitative analysis of 16 interviews with professionals from diverse companies. Our findings reveal a diverse range of management control tools, with traditional methods like budgeting, financial accounting, cost accounting, dashboards, and reporting being prevalent. Moreover, multiple stakeholders are involved in management control, including general management, financial departments, management controllers, and internal auditors, each playing distinct roles.

Keywords : Management control, state-owned enterprises, management control tools, management control stakeholders, critical success factors.

Introduction

Le secteur public souffre depuis longtemps de déficiences et d'anomalies. Marqué par une bureaucratie excessive, rigide et coûteuse, ainsi qu'une hiérarchie trop centralisée. Cela a entraîné des bouleversements significatifs, notamment en termes d'endettement et de déficit (Lahjouji & El Menzhi, 2018).

Le secteur public est perçu comme inefficace en raison de sa nature organisationnelle, tandis que les attentes des citoyens continuent d'augmenter. Cela met l'accent sur la nécessité d'améliorer la qualité des services, ce qui représente un défi important pour la modernisation de sa gestion.

Dans ce contexte, plusieurs réformes de la gestion publique ont été mises en place dans divers pays pour rationaliser les coûts, et mieux répondre aux attentes et aux exigences des citoyens. Ce qui explique l'émergence d'un nouveau courant, qui est le New Public Management (NPM). De nombreux pays en se basant sur les principes du management public ont mis en place un contrôle de gestion.

Si on se focalise sur le cas du Cameroun, ce pays s'est doté dans le temps d'un nombre très important d'entreprises publiques afin d'accroître son économie. Le secteur public à lui seul employait près de 100000 personnes, la masse salariale variant entre 100 et 120 milliards de FCFA soit 18% des dépenses publiques et 50% des recettes pétrolières (Tchankam, 2008). Ces entreprises ont coûté 750 milliards à l'Etat. En 1987, on en dénombre 180 entreprises publiques. Ce nombre a considérablement chuté de nos jours du fait d'une mauvaise gestion (on compte seulement 36 entreprises publiques réparties en 5 catégories selon l'arrêté n°0001/MINFI du 03/01/23). Pour faire face à cette mauvaise gestion, plusieurs actions ont été entreprises pour moderniser la gestion publique. C'est dans ce contexte que, l'adoption ou tout au moins la pratique du contrôle de gestion a été adoptée et s'inscrit dans un processus de modernisation de la gestion publique.

Dans la mouvance du management public moderne, le Cameroun pose les bases conceptuelles, législatives et réglementaires de la gestion de la performance administrative par la loi n°2007/006 du 26 décembre 2007, portant régime financier de l'Etat. Avec l'avènement du budget programme en janvier 2013, les organisations publiques se sont lancées dans un long processus de Gestion Axée sur les Résultats (GAR). Plusieurs raisons expliquent cette volonté de l'Etat à se moderniser :

La première est d'ordre *technique et environnemental*. Il y'a eu des grandes mutations qui sont venus bouleverser le fonctionnement des organisations publiques (Tensions fiscales, baisse des

dotations budgétaires, lenteur administrative, etc...). On retrouve cette logique chez les auteurs néo-institutionnalistes (Powell & DiMaggio, 1991) qui estiment que l'organisation doit s'adapter en permanence aux mutations de son environnement. La deuxième est d'ordre *idéologique et théorique*. Les adeptes de cette logique estiment que pour avoir une bonne gouvernance et une excellente gestion, il faut privatiser les entreprises du secteur public. La troisième est d'ordre *financier*. Le contrôle de gestion, permet au gestionnaire d'avoir une lisibilité des opérations financières, ainsi que de toute la gestion de l'entreprise afin d'être à l'abri des malversations financières et de pouvoir anticiper les contrôles inopinés (Burlaud & Ponroy, 2013).

Cependant, force est de constater que l'objectif visé par la mise en place d'un contrôle de gestion dans les entreprises publiques n'a pas été atteint. Plus précisément au Cameroun, la situation des sociétés à capital public n'a pas connu l'amélioration souhaitée puisque les difficultés ont persistées (les fraudes des comptes, les détournements de fonds...). Cela a révélé une insatisfaction dans l'application de ce système de contrôle de gestion instauré sous la pression des bailleurs de fonds. Le contrôle de gestion ne semble donc pas produire les effets souhaités. Ce manque d'efficacité soulève des questions sur, **l'adéquation des outils du contrôle de gestion utilisés dans les sociétés à capital public camerounaises et sur les compétences des acteurs du contrôle de gestion dans ces sociétés.**

Fort de ces constats, l'entreprise publique constitue donc un cadre favorable à un renouvellement de la réflexion sur la pratique du contrôle de gestion. C'est pourquoi il a semblé opportun de réaliser une étude sur: « **Les pratiques de contrôle de gestion dans les sociétés à capital public au Cameroun : Etat des lieux et perspectives d'amélioration** ».

Plusieurs études ont été réalisées sur la pratique du contrôle de gestion dans les organisations. Cependant, le concept de « pratique » reste cependant flou et mitigé (Lorino, 2008). Au fil des décennies, la vulgarisation du concept « pratique » rend difficilement saisissable les pratiques au sein des organisations qui sont en elles-mêmes très complexes (Ngantchou & Nouassi, 2016). Dans la littérature, l'usage du concept « pratique » crée autant de controverses qu'il a de modalités. En effet, les controverses dépendent du complément auquel il est associé (contrôle de gestion, budgétaire, organisationnel, même sans complément, etc.), du contenu qui lui est attribué (routines, coutumes, rituels, outils, histoire, etc.) et de l'étendu de l'action (concrète, ordinaire, répétée, etc.). Ainsi, **une pratique** représente un ensemble d'**actions concrètes**, que les individus réalisent dans leur quotidien de manière **ordinaire, répétée et routinière** et qui sont **pourvues d'un sens particulier** en fonction de l'espace social où elles

apparaissent. Associée au terme « contrôle de gestion », Bryer (2014) demande de cerner la pratique de contrôle de gestion au travers des actions et des discours.

Quant au contrôle de gestion, *« on conviendra d'appeler contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes »* (Bouquin, 2011).

Dans la littérature, la question de la pratique du contrôle de gestion dans les entreprises publiques a suscité un grand intérêt auprès des chercheurs. Ainsi, plusieurs auteurs se sont intéressés aux outils du contrôle de gestion. Dans ce sillage, Sinković, et al. (2011) s'intéressent à l'utilisation du Balanced Scorecard dans une entreprise publique en Croatie. Leur étude identifie plusieurs obstacles quant à l'usage du Balanced Scorecard : Style autocratique de management, système de rémunération non lié aux performances, absence de planification stratégique, manque d'intérêt pour la satisfaction client, auxquelles s'ajoutent les barrières culturelles ; bureaucratie politisée, corruption et manque de volonté politique.

D'autres études (Ma'amora, 2012 ; Kaplan & Norton, 2001 ; Bampoky, 2018) ont également été menées sur la relation entre le tableau de bord et la performance dans les entreprises publiques. Les résultats sont cependant mitigés. Certains ont mis en évidence un lien positif (Kaplan, et al., 2002 ; Walker & Dunn, 2006) et d'autres au contraire ont trouvé un lien négatif (Deryl & Ma'amora, 2012 ; Kong, 2010). De même, Kaplan et Norton (2001) précisent que le tableau de bord peut être implanté dans le secteur public à condition de l'adapter à la spécificité de l'entreprise publique. Toutefois et selon Hofstede (1981), les techniques traditionnelles de contrôle ne sont efficaces, voire utilisables, que dans certains cas particuliers satisfaisant plusieurs hypothèses parmi lesquelles l'absence d'ambiguïté des objectifs, la possibilité de mesurer les résultats, la connaissance des conséquences des actions correctrices ou encore le caractère répétitif des actions.

En contexte sénégalais par exemple, Bampoky (2018) dresse une synthèse des raisons d'un faible développement des outils de contrôle de gestion dans le secteur public. Ainsi, pour l'auteur, les entreprises du secteur public sont généralement l'expression de l'intervention de l'Etat dans la vie sociale et économique. On y note une croissance extensive du personnel en raison de la volonté de l'Etat d'éradiquer le chômage, et parfois de tenir les promesses électorales. Bien plus, ces entreprises constituent pour l'essentiel et pendant très longtemps des monopoles naturels, et donc des « Price makers ». L'absence de concurrence durant une longue

période et le profil des dirigeants, mal armés en gestion (Eboué, 1995), ne sont pas favorables au développement des outils de pilotage de la performance.

Au Cameroun, Vincent (2019) s'est attardé de proposer une typologie des systèmes de contrôle de gestion dans les entreprises privées et de mesurer leur efficacité croisée. Il constate que, les mécanismes de gestion sont très diversifiés et varient, non seulement d'un secteur d'activité à un autre, mais d'une entreprise à une autre. De même, les systèmes de contrôle sont très hétérogènes et varient d'une entreprise à une autre.

Plus récemment, Avelé et Bikourane (2016), ont mené une étude de cas dans les hôpitaux publics au Cameroun sur les outils du contrôle de gestion et le management de la performance. Ils ont observés que les managers des formations sanitaires au Cameroun sont restés focalisés dans une logique de gestion administrative leur empêchant de réaliser des performances hospitalières, ce qui est d'ailleurs contraire à la logique du « new public management ».

Les travaux de Mfelam et al., (2023) mettent en évidence les déterminants de la pratique du contrôle de gestion au sein des entreprises publiques camerounaises. Ils sont parvenus au résultat selon lequel, la pratique du contrôle de gestion dans les entreprises publiques au Cameroun est davantage dictée par des facteurs spécifiques (contrats de performance) que par des facteurs génériques (taille, l'âge, secteur d'activité, technologie, incertitude de l'environnement).

Cependant, parmi les pléthores d'études qui ont analysé le contrôle de gestion, la plupart de ces travaux se sont intéressés aux collectivités territoriales décentralisées, aux hôpitaux publics et aux entreprises privées. Par contre, les études qui se sont intéressées au contrôle de gestion dans les sociétés d'Etat sont réduites. Pourtant, la recherche de la compétitivité et de la visibilité d'un pays passe nécessairement par l'amélioration de la performance des entreprises sur lesquelles l'Etat exerce un contrôle significatif (Benhamou, et al., 2016), surtout dans un environnement économique instable comme celui du Cameroun, ponctué des faillites et des scandales financiers. Dans cette perspective, l'objet du présent article est de décrire les pratiques du contrôle de gestion dans les sociétés d'Etat. La problématique de cette recherche est donc celle de l'identification et de l'analyse des pratiques de contrôle de gestion dans les sociétés d'Etat au Cameroun. La question qui découle de cette problématique est celle de savoir:

Comment les sociétés à capital public(SCP) pratiquent-elles le contrôle de gestion ? Pour apporter des réponses à cette interrogation, nous allons adopter une démarche qualitative qui repose sur la réalisation des entretiens semi-directifs dans les SCP avec les acteurs du contrôle de gestion.

Pour ce faire, le présent papier sera structuré en 03 parties. La première partie de cet article présentera les cadres théoriques conceptuels. Les aspects méthodologiques seront traités dans la deuxième partie. Dans la troisième partie, nous procéderons à la discussion de nos résultats. Enfin, les implications managériales seront dégagées.

1. La revue de la littérature

Un regain d'intérêt sur la recherche de la performance, au sein du secteur public a été observé ces dernières années. C'est dans ce cadre que des nombreuses études et recherches académiques ont porté sur la performance du secteur public. En effet, plusieurs chercheurs ont essayé d'identifier et d'étudier les différentes spécificités des organisations publiques, et la possibilité d'introduire les outils issus du secteur privé au secteur public afin d'assurer la performance globale. Le contrôle de gestion est donc vu comme un instrument fondamental pour l'accroissement de la performance des entreprises du secteur public.

Partant de ce constat et afin de bien éclaircir la problématique de l'identification et de l'analyse des pratiques de contrôle de gestion dans les SCP camerounaises, il nous a été impérieux de faire une revue de la littérature pour pouvoir placer le contrôle de gestion dans cette nouvelle sphère publique.

1.1. Les apports théoriques de la recherche

Pour mettre l'accent sur les outils, les acteurs du contrôle de gestion et les facteurs clés de succès dans les SCP, nous nous appuyerons sur un cadre théorique qui s'articule autour de la théorie de la contingence et du nouveau management public.

1.1.1 La théorie de la contingence et les pratiques du contrôle de gestion

La théorie de la contingence est introduite par Lawrence et Lorsch dans le prolongement des travaux de Burns et surtout Woodward. D'après ces théoriciens, pour aboutir à une efficacité, une organisation doit pouvoir s'adapter à l'incertitude de l'environnement externe et interne : C'est la traduction de la contingence qui est l'opposé à « the One Best Way » issue des théories classiques de management (Sponem, 2006). Les facteurs de contingence qui caractérisent cet environnement sont : l'âge, la taille, la technologie, la stratégie et l'environnement qui impactent la structure.

Pour Dent (1990), « *le cadre théorique contingent est devenu la logique dominante pour la recherche sur la conception des systèmes de contrôle* ». Le développement de ce cadre dans le contrôle de gestion est expliqué par son développement dans la théorie des organisations (Otley,

2016 ; Sponem, 2006). Lorsqu'on applique la théorie de la contingence au contrôle de gestion, l'efficacité des organisations est améliorée par la mise en place des systèmes de contrôle de gestion (Covaleski, et al., 2016). Revenons à présent aux facteurs de contingence évoqués dans la littérature.

1.1.2 La taille

C'est une variable contingente très importante. Plus l'organisation est de grande taille, plus elle va nécessiter une différenciation au niveau de la structure, qui exige une augmentation du personnel et par conséquent, un contrôle et une coordination (Chteoui, 2018). Allant dans le même sillage, « *plus une organisation est de grande taille, plus la structure est élaborée ; plus les tâches y sont spécialisées, plus ses unités sont différenciées, et plus sa composante administrative est développée* » (Mintzberg, 1994). A l'opposé des auteurs cités plus-haut, Simons (1995) aborde différemment cet élément, il a considéré que les managers doivent se concentrer plus sur les incertitudes stratégiques, et faute de temps, ils ne peuvent pas contrôler toutes les activités d'une grande structure qui nécessite un contrôle plus interactif (Mesbah, 2015).

Dans les SCP de grandes taille, il y'a une nécessité d'utiliser les outils plus complexes tel que les tableaux de bord pour gérer les opérations.

1.2. La technologie

Elle représente la deuxième variable de contingence. Elle se traduit par le processus de transformation des inputs en outputs. Trois éléments la qualifie selon Chenhall (2003), il s'agit de : La complexité, l'incertitude et l'interdépendance.

Lorsqu'il y'a une méconnaissance des processus de production, inévitablement un manque de mesure des résultats apparaît, la technologie devient donc complexe. C'est pourquoi, il est nécessaire de suivre les écarts (Simons, 1991) et d'évaluer avec des données budgétaires (Sponem, 2006). Ce qui permet d'expliquer les systèmes de contrôle.

L'impact de la technologie sur les outils de CDG est un aspect important de la théorie de la contingence. Les SCP qui disposent des systèmes d'information avancés peuvent utiliser des outils de contrôle de gestion plus sophistiqués.

1.3. La stratégie

La troisième variable abordée par la littérature contingente est la stratégie. Cette dernière est appréhendée comme un facteur de contingence des systèmes de contrôle (Mesbah, 2015). La

littérature aborde trois typologies de la contingence stratégie/contrôle (Sponem, 2006), il s'agit de la stratégie de domination par les coûts et de différenciation, la stratégie simplifiée et la stratégie basée sur les « prospectors », les « defenders », les « analyzers » et « les reactors ».

Le choix des outils de CDG doit être aligné avec la stratégie de l'organisation ; une SCP qui adopte une stratégie de réduction des coûts privilégie des outils de gestion des coûts et d'efficacité.

2. Le nouveau management public

Bartoli (1997), définit le management public comme « *l'ensemble des processus de finalisation, d'animation et de contrôle des organisations publiques visant à développer leurs performances générales et à piloter leur évolution dans le respect de leur vocation* ».

La modernisation du secteur public, par l'implantation de nouveaux modes de gestion et la transposition des outils utilisés dans le secteur privé et les adapter aux spécificités « sur mesure » dans le secteur public est le fondement des courants de management public.

Dans la présente recherche, nous nous intéressons au nouveau management public. Ce dernier a vu le jour depuis les années 1980 et est devenu un instrument indispensable à la réforme des organisations publiques (Politt & Bouackert, 2004).

Le principe du nouveau management public, c'est de mettre en place un système de gestion axé sur le principe des trois E : « Economie », « Efficacité » et « Efficience » dans le secteur public et ceci afin de pouvoir fournir au moindre coût les prestations demandées par les citoyens, désormais devenus des clients (Amar & Berthier, 2007).

Ceci suppose, l'adoption des nouvelles pratiques de gestion qui vise à démocratiser l'administration publique et introduire des systèmes et des techniques de management de la performance de la qualité (Maesschalck, 2004). Il faut donc mettre en place des outils qui permettent de mesurer la performance, plutôt que de respecter les règles.

Nous avons constaté que, le contrôle de gestion constitue la pierre angulaire de la modernisation du secteur public. Ceci nous amène à identifier les fondements théoriques de ce concept avant de présenter le contexte de son émergence dans le secteur public camerounais.

2.1. Le concept de contrôle de gestion : Clarification

C'est Anthony(1965), qui donne une définition académique du contrôle de gestion. Dès lors, se sont succédées des définitions par différents auteurs qui ont contribué à l'émergence et à la caractérisation du contrôle de gestion au fil du temps. Depuis lors, le concept a évolué et il y'a eu une variation des définitions.

Le père du contrôle de gestion Anthony(1965) le définit comme « *le 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* ». Cette définition suppose un contrôle a posteriori c'est-à-dire

Bouquin(1994), quant à lui définit le contrôle de gestion comme « *les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes* ». Ici, le contrôle de gestion est présenté comme un régulateur des comportements.

Quant à Simons(1995), le contrôle de gestion est vu comme « *les processus et les procédures fondées sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation* ». Il en ressort de cette définition que l'information constitue la matière première du contrôle de gestion.

Toutes ces définitions montrent que le contrôle de gestion depuis son émergence, a connu des changements. Il est passé d'un simple moyen de contrôle et des suivis des informations financières, à un contrôle qui régule les comportements des individus tout en s'assurant de la compatibilité de leurs efforts avec les objectifs de l'organisation.

De nos jours, le contrôle de gestion contribue à l'élaboration de la stratégie, il est devenu indispensable dans les organisations publiques. Sa mise en œuvre dans le contexte public est le résultat de la contrainte de l'utilisation optimale des ressources allouées, de la qualité de service rendu et de l'évaluation du pilotage de cette qualité (Demeestere, 2005).

3. Méthodologie

L'approche quantitative et l'approche qualitative, sont les deux approches scientifiques que l'on retrouve dans la littérature pour mener un travail de recherche. Lorsque les facteurs observés sont difficiles à mesurer c'est-à-dire qu'ils sont subjectifs, la recherche qualitative est celle qui est appropriée dans ce cas. La « méthode qualitative » couvre un ensemble de techniques interprétatives qui cherchent à décrire, décoder, traduire et généralement percer le sens et non la fréquence de certains phénomènes (Coutelle, 2005). A travers cette méthode, les émotions, les sentiments des interviewés ainsi que leurs comportements et leurs expériences personnelles sont explorées.

Dans le cadre de cette recherche, notre choix s'est articulé autour d'une approche qualitative qui repose sur la réalisation des entretiens semi-directifs. Toutefois, les données ont été collectées en juin 2024. A l'aide d'un guide d'entretien, nous avons conduit des entretiens semi-directifs auprès de 16 acteurs chargés du contrôle de gestion. Les entretiens ont été conduit

jusqu'à atteindre le seuil de saturation théorique comme le supposent Evrard et al. (2003) et Thiétard et al. (2014). En effet, c'est le seuil pour lequel les personnes interviewées n'apportent plus d'informations nouvelles et pertinentes.

Les entretiens avec les répondants ont durés en moyenne 30 à 45 minutes. Nous avons procédé à la prise des notes des réponses fournies par les différents interviewés, car ces derniers ont catégoriquement refusés l'enregistrement audio ou vidéo.

Ces entretiens ont été conduits en français et retranscrits de manière confidentielle et fidèle. Ensuite, les données ont été codifiées en respectant les thématiques, ce qui nous a permis de regrouper les thèmes semblables c'est-à-dire à faire la catégorisation. Après avoir codifié les données, nous les avons traitées à l'aide du logiciel SPHINX IQ par la méthode de l'analyse du contenu thématique. Nous avons eu recours à cette dernière car elle met en relation d'une manière transversale les différents entretiens par le biais des thèmes.

4. Discussions des résultats

Les résultats de l'étude porteront, premièrement sur l'analyse descriptive de répondants ; suivie de l'analyse descriptive des différents outils de contrôle de gestion utilisés dans les SCP camerounaises et enfin sur l'analyse des facteurs clés de succès de contrôle de gestion.

Tableau N°1 : Le profil des répondants

N°	Nom	Poste occupé	Formation académique	Niveau d'études	Localisation	Ancienneté
1	Répondant 1	Comptable	Master en comptabilité contrôle	BAC+4	Garoua	11 ans
2	Répondant 2	Contrôleur de gestion	Master en finance, audit et contrôle de gestion	BAC+5	Garoua	09 ans
3	Répondant 3	Contrôleur de gestion	Master en gestion financière et comptable	BAC+4	Yaoundé	15 ans
4	Répondant 4	Contrôleur de gestion	Master en comptabilité contrôle audit	BAC+5	Yaoundé	18 ans
5	Répondant 5	Comptable	Master en finance	BAC+5	Yaoundé	13 ans
6	Répondant 6	Comptable	Licence en science et technique de gestion	BAC+3	Douala	08 ans
7	Répondant 7	Contrôleur de gestion	Master en comptabilité contrôle audit	BAC+4	Yaoundé	15 ans

8	Répondant 8	Directeur des affaires financières	Master en finance	BAC+5	Yaoundé	13 ans
9	Répondant 9	Comptable	Licence en comptabilité finance	BAC+3	Yaoundé	16 ans
10	Répondant 10	Contrôleur de gestion	Master en finance, audit et contrôle de gestion	BAC+4	Douala	15 ans
11	Répondant 11	Comptable	Licence en comptabilité finance	BAC+3	Yaoundé	14 ans
12	Répondant 12	Comptable	Licence en science économique	BAC+3	Limbé	18 ans
13	Répondant 13	DAF	Master en comptabilité contrôle	BAC+4	Yaoundé	12 ans
14	Répondant 14	Contrôleur de gestion	Licence en science et technique de gestion	BAC+3	Yaoundé	23 ans
15	Répondant 15	Comptable	Master en finance et audit	BAC+4	Yaoundé	18 ans
16	Répondant 16	Contrôleur de gestion	Master en comptabilité contrôle	BAC+5	Yaoundé	17 ans

Source : Nos résultats

La lecture du tableau révèle que la plupart des répondants ont une formation en comptabilité et en contrôle de gestion. Par ailleurs ces répondants ont un niveau d'étude assez élevé BAC+5.

Tableau N°2 : Le tableau de répartition des entreprises par secteurs d'activité

Numéro	Acronyme ou nom	Raison sociale	Secteur d'activité	Part de l'Etat
1	CAMTEL	Cameroon Telecommunications	Information et Télécommunications	100%
2	SOPECAM	Société de Presse et d'Editions du Cameroun	Information et Télécommunications	100%
3	CAMWATER	Cameroon Water Utilities Corporation	Eau et Energie	100%
4	SCDP	Société Camerounaise des Dépôts Pétroliers	Transport	100%

5	EDC	Electricity Development Corporation	Eau et Energie	100%
6	SNH	Société Nationale des Hydrocarbures	Industrie	100%
7	LANAVET	Laboratoire National Vétérinaire	Industrie	100%
8	ANAFOR	Agence Nationale d'Appui au Développement Forestier	Agriculture	100%
9	CAMPOST	Cameroon Postal Services	Information et Télécommunications	100%
10	LABOGENIE	Laboratoire National de Génie Civil	Construction	100%
11	MAGZI	Mission d'Aménagement et de Gestion des Zones Industrielles	Construction	100%
12	UTAVA	Unité de Traitements Agricoles par Voie Aérienne	Agriculture	100%
13	SODEPA	Société de Développement et d'Exploitation des Productions Animales	Industrie	100%
14	CICAM	Cotonnière Industrielle du Cameroun	Industrie	100%
15	SONATREL	Société Nationale de Transport de l'Electricité	Eau et Energie	100%
16	SONAMINES	Société Nationale des Mines	Industrie	100%

Source : Par nos soins

La lecture de ce tableau nous montre que notre échantillon regroupe les entreprises du secteur primaire, secondaire et tertiaire. Cela est bénéfique d'autant plus que ça va nous permettre de généraliser nos résultats. Nous constatons également que l'Etat est le seul actionnaire dans ces sociétés.

4.1. Les différents outils de contrôle de gestion utilisés par les SCP camerounaises

L'analyse des discours des interviewés, nous révèle que pour bon nombre de ces sociétés, les manuels de procédures administratives et financières existent ainsi que le manuel de gestion de l'approche de la gouvernance d'entreprise et du contrôle interne.

D'une manière générale, les outils de contrôle de gestion utilisés sont :

- **La comptabilité générale :** Outil utilisé dans les SCP pour enregistrer et analyser les transactions financières. Cet outil est présent dans la plupart de ces sociétés d'autant plus qu'il est devenu une obligation légale dans les entreprises du secteur public camerounais de tenir une comptabilité générale. A cet effet, un interviewé affirme : « *La comptabilité générale est la pierre angulaire de notre système de contrôle. Elle nous assure une traçabilité complète de nos transactions financières (...)* ». (Entretien avec le répondant 16)
- **La comptabilité de gestion :** Outil utilisé dans les SCP pour améliorer la gestion des coûts. Il faut cependant signaler que cet outil n'est pas présent dans toutes les sociétés même si certaines envisagent de le mettre en place dans le futur. Un répondant dit à cet effet « *(...) L'utilisation de la comptabilité analytique nous permet de décomposer nos coûts et d'identifier les sources de rentabilité dans nos projet* » (Entretien avec le répondant 3)
- **Le budget :** Outil utilisé pour la planification financière et la définition des objectifs, il est utilisé par toutes les sociétés de notre étude. Un répondant dit à cet effet : « *nous utilisons les budgets pour planifier et contrôler les dépenses de la société. C'est un outil essentiel pour nous car il nous aide à gérer nos ressources de manière plus efficace* ». (Entretien avec le répondant 7)
- **Le tableau de bord :** Outil utilisé dans les SCP pour suivre les performances clés et identifier les écarts. Il est faiblement utilisé par les SCP. « *Le tableau de bord est un outil clé dans notre contrôle de gestion. Il nous offre une vue d'ensemble de nos indicateurs de performance, nous permettant de suivre nos objectifs stratégiques en temps réel* ». (Entretien avec le répondant 9)
- **Le Benchmarking :** Outil utilisé pour comparer les performances de l'entreprise à celles d'autres entreprises similaires. Une seule société fait appel à cet outil. A cet égard un interviewé nous confie « *Nous identifions des sociétés publiques similaires qui excellent dans des domaines spécifiques, ensuite nous comparons nos performances à celles de ces sociétés. Cela nous permet de voir où nous devons nous améliorer* ». (Entretien avec le répondant 13)
- **Le reporting :** outil utilisé pour assurer la transparence et la responsabilité de la société. Elle est présente dans toutes les sociétés. A cet effet un interviewé affirme « *Le reporting régulier est crucial. Nous préparons des rapports de performance qui synthétisent nos résultats financiers et opérationnels. Cela nous aide à communiquer*

efficacement avec les parties prenantes et à prendre des décisions éclairées » (Entretien avec le répondant 16)

Les résultats de l'analyse descriptive nous révèlent une présence assez diversifiée des outils de contrôle de gestion à la fois classiques et contemporains dans les SCP. D'une manière globale, nous constatons que les outils classiques sont les plus utilisés. Il s'agit du budget, la comptabilité générale, le reporting financier et la comptabilité analytique. Ces outils permettent aux SCP camerounaises de mieux gérer leurs ressources, de suivre leurs performances afin de pouvoir prendre des bonnes décisions et d'atteindre leurs objectifs.

Par ailleurs, une seule société utilise un seul outil contemporain du contrôle de gestion à s'avoir: Le benchmarking. Le faible usage de cet outil peut être attribué à une combinaison des facteurs structurels et procéduraux. Pour améliorer l'adoption de cet outil, il est essentiel de promouvoir une culture de performance, de renforcer les capacités et les systèmes d'information, et de sensibiliser sur les bénéfices du benchmarking pour l'efficacité et la transparence. Le contrôle de gestion dans ce secteur s'apparente donc plus au contrôle traditionnel avec une focalisation sur le respect des règles et des normes édictées par la hiérarchie. Ces résultats convergent avec ceux trouvés par Saidou et Mayegle (2024) Bampoky et Meyssonier (2012) et Ouma (2016) respectivement dans le contexte camerounais, sénégalais et nigérien, qui disent que dans les entreprises publiques le contrôle est essentiellement procédural, financier avec un pilotage par les règles. Cependant, ces résultats divergent des résultats de Zouidi (2013) au Maroc qui a identifié que la majorité des gestionnaires des entreprises publiques travaillent avec le tableau de bord mais que le type du tableau de bord utilisé diffère d'une entreprise à une autre.

4.2. Les acteurs du contrôle de gestion dans les SCP camerounaises

Plusieurs acteurs interviennent dans le processus de contrôle de gestion dans les SCP au Cameroun. Il s'agit des organes internes à l'entreprise. Ces acteurs sont :

- **La direction générale :** C'est l'organe qui est en charge de mettre en place des politiques de contrôle de gestion. Elle s'assure que les systèmes de contrôle interne efficaces sont en place. Un répondant affirme à cet effet : *« En ce qui concerne les acteurs du contrôle de gestion au sein de la société, je vais commencer par citer la direction générale car c'est elle qui est chargé de mettre en place des pratiques de contrôle de gestion et ceci dans le but de garantir une utilisation transparente et efficace des ressources (...) »* (Entretien avec le répondant 11). La direction doit adapter son style de leadership et son engagement envers le CDG en fonction de la structure de

l'organisation. Dans une grande SCP, la direction peut adopter un style plus formel et structuré.

- **Le conseil d'administration :** Il est responsable de la supervision générale, il faut dire que c'est un acteur clé dans l'établissement de la culture de contrôle de gestion dans la société. Un interviewé dit à cet égard : « (...) *un autre acteur du contrôle de gestion dans notre société est le conseil d'administration. Ce conseil se charge de l'alignement des pratiques de contrôle de gestion avec les attentes des parties prenantes* ». (Entretien avec le répondant 14)
- **Le contrôleur de gestion :** Il est un autre acteur principal du contrôle de gestion, il est chargé de mettre sur pied des pratiques de contrôle de gestion. Les propos de cet interviewé attestent nos dires : « *Pour énumérer les acteurs du contrôle de gestion dans la société permettez-moi madame de commencer par ma modeste personne. Moi en tant que contrôleur de gestion, j'ai pour mission de fournir des analyses précises qui vont aider la direction à prendre des décisions stratégiques basées sur des données fiables* » (Entretien avec le répondant 5). Les contrôleurs de gestion doivent ajuster leurs outils et méthodes en fonction des besoins spécifiques de l'organisation. Dans un environnement stable, ils peuvent se concentrer sur des pratiques traditionnelles, tandis que dans un environnement incertain, ils pourraient devoir adopter des approches plus flexibles et réactives.
- **La direction financière :** Cette direction est responsable de la gestion des ressources financières et de la planification budgétaire et joue à cet effet un rôle important dans le processus de contrôle de gestion. Un répondant nous confie à cet égard : « *La direction financière est un acteur clé dans le processus de contrôle de gestion car c'est elle qui se charge d'élaborer des budgets réalistes pour chaque département. Et il faut dire que c'est cette direction qui contrôle l'utilisation des ressources* » (Entretien avec le répondant 8). Dans une société qui cherche à réduire les coûts, leur travail peut se concentrer sur l'analyse des dépenses et l'identification des opportunités d'optimisation.
- **Le service de la comptabilité :** Ce service est responsable de la préparation des états financiers et de la fourniture de données financières pour le contrôle de gestion. Un répondant dit : « *Les comptables sont également des acteurs du contrôle de gestion, ils ont pour rôle de suivre nos coûts et d'évaluer la rentabilité de nos projets* » (Entretien avec le répondant 15).

- **Les responsables opérationnels :** Ils sont chargés de la mise en œuvre des objectifs et des stratégies définies par la hiérarchie. Un interviewé affirme : « Je travaille en étroite collaboration avec les responsables opérationnels qui sont chargés de mettre en œuvre les stratégies et les objectifs définis par la direction générale. Notre collaboration vise à assurer que les opérations sont conformes aux plans et aux objectifs » (Entretien avec le répondant 13). Ces derniers doivent aligner leurs objectifs et leurs pratiques de contrôle de gestion avec la stratégie globale de l'organisation.

Les résultats de l'analyse mettent en lumière les différents acteurs impliqués (*direction générale, conseil d'administration, le service de contrôle de gestion, le service de la comptabilité, la direction financière et les responsables opérationnels*) dans le contrôle de gestion au sein des SCP au Cameroun et leurs différents rôles, soulignant ainsi l'importance de la collaboration entre ces acteurs pour une gestion efficace.

Ces résultats convergent avec ceux trouvés par Meyssonier et Awaleh (2018) sur le cas des entreprises de Djibouti. Par contre, les travaux d'El Kezazy (2022) dans les collectivités territoriales montrent que le contrôleur de gestion territorial est le principal acteur dans le processus de contrôle de gestion. Les contrôleurs de gestion territoriaux élaborent des tableaux de bord intégrant des indicateurs d'activité, des coûts, de qualité, et des résultats du service rendu. Cependant, contrairement aux entreprises, il n'existe pas de modèles standardisés pour les collectivités territoriales, et les indicateurs doivent être adaptés aux besoins spécifiques de chaque organisation.

4.3. Les différents facteurs clés de succès d'un contrôle de gestion dans les SCP camerounaises

Lors de nos entretiens, nos répondants ont énumérés un certain nombre de facteurs sous formes de recommandations pouvant améliorer la pratique du contrôle de gestion dans les SCP. Il s'agit de :

- **Le développement du système comptable** « *le développement d'un système comptable est fondamental pour notre efficacité. Grâce à une comptabilité bien structurée, nous pouvons suivre nos dépenses avec précision, ce qui peut faciliter la direction générale à prendre de décisions éclairées* » (Entretien avec le répondant 16).
- **L'engagement actif de la direction générale** « *l'engagement actif de la direction générale est crucial à mon avis. Lorsque les dirigeants montrent leur soutien au contrôle de gestion, cela crée une culture de responsabilité et de transparence au sein*

de toute l'organisation » (Entretien avec le répondant 2). L'engagement actif de la direction dans le contrôle de gestion est un facteur clé de succès, car il favorise une culture de performance et de responsabilité. Le succès du CDG est ainsi conditionné par la capacité de la direction à promouvoir et à soutenir ces pratiques.

- **La présence d'un système d'information performant** *« avoir un système d'information performant est un atout majeur pour notre contrôle de gestion. Il nous permet de collecter et d'analyser des données en temps réel, ce qui est essentiel pour ajuster rapidement nos stratégies »* (Entretien avec le répondant 1). Les SCP qui intègrent des systèmes d'information performants et des outils technologiques dans leur CDG, peuvent mieux s'adapter aux changements et améliorer leur efficacité. Le succès dépend donc de l'alignement entre les technologies utilisées et le contexte opérationnel.
- **La formation du personnel en contrôle de gestion** *« la formation continue de notre personnel en contrôle de gestion est essentielle. En investissant dans le développement des compétences, nous assurons que notre équipe est bien préparée à utiliser les outils modernes »* (Entretien avec le répondant 3). Le succès du CDG dans les SCP dépend de la formation continue des employés, pour s'assurer qu'ils possèdent les compétences nécessaires afin d'utiliser efficacement les outils de CDG.
- **L'instauration d'un système de contrôle interne** *« l'instauration d'un système de contrôle interne solide nous aide à garantir la conformité et à minimiser les risques. Cela renforce également la confiance des parties prenantes dans notre gestion »* (Entretien avec le répondant 5).

Les résultats de l'analyse mettent en lumière comment divers facteurs clés peuvent contribuer au succès du contrôle de gestion dans les SCP au Cameroun, en mettant l'accent sur l'importance de la participation active de la direction, la mise sur pied des systèmes performants, et de la formation du personnel.

Ces résultats convergent avec ceux trouvés par Assaad et al. (2020) dans le contexte marocain. Par contre Houndjo A. (2021), a trouvé d'autres facteurs clés de succès du contrôle de gestion dans les entreprises publiques béninoises : Il s'agit de, la remise du règlement intérieur à tous les salariés, ainsi que l'élaboration et la définition de la politique générale de l'entité.

5. Implications managériales

Cette recherche offre des perspectives novatrices sur la manière dont les SCP peuvent adapter leurs approches de CDG pour optimiser leur performance dans un environnement en constante

évolution. L'apport pour les professionnels est dans la mise en évidence des voies d'amélioration de l'instrumentation dans les SCP.

Conclusion

Au terme de cette recherche, qui a portée sur l'identification et l'analyse des pratiques de contrôle de gestion dans les SCP camerounaises, à travers une approche qualitative, nous avons fait un constat selon lequel, il n'existe pas une fonction dédiée uniquement au contrôle de gestion. Dans ces sociétés, les outils de contrôle de gestion sont assez diversifiés avec une prédominance des outils de contrôle de gestion classiques. Pour augmenter le niveau de déploiement du contrôle de gestion dans ces entreprises, plusieurs mesures ont été préconisées dans cette recherche. A ce titre, il y'a une nécessité d'adapter le contrôle de gestion avec les particularités des entreprises, il faut également mettre en place un système d'information performant et une formation du personnel au métier de contrôleur de gestion. La mise en place d'un contrôle interne se révèle être très nécessaire. Enfin, le développement d'une comptabilité de gestion.

BIBLIOGRAPHIE

AMAR, A. & BERTHIER, L. (2007), « Le nouveau management public : avantages et limites », *Revue Gestion et management publics*, vol. 5.

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.N. (1965), *Planning and Control Systems, A Framework for Analysis*, Boston, Division of Research, Harvard Business School, 180 p

ANTHONY R.N. (1988), *The Management Control Function*, Boston, MA, The Harvard

ASSAAD M. & OUDDA Y. (2020), « Les pratiques du système de contrôle de gestion au niveau du secteur public : Le cas des administrations publiques marocaines » *Revue Internationale des Sciences de Gestion* « Numéro 6 / Volume 3 : numéro 1 » pp : 302 - 326

AWALEH O. & FRANÇOIS, M. (2019). Les pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises de Djibouti. *Recherches en Sciences de Gestion*, n°131, p. 113 à 134.

BAMPOKY, B. & FRANÇOIS, M. (2012). L'instrumentation du contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal. *Recherches en Sciences de Gestion*, 5(12), 59-80.

BARTOLI. A *Le management des organisations publiques*, Dunod, Paris, 1997, p.98

BOUQUIN H & PESQUEUX Y (1999). Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline. *Association francophone de comptabilité*.

BOUQUIN H. (1993), *La Comptabilité De Gestion*, Sirey, Paris

BOUQUIN, H. (2001), *le contrôle de gestion*, PUF, Paris (5 éd).

BURLAUD A & SIMON CJ (1997). *Le contrôle de gestion*, Ed.la découverte.

Business School Press, *La fonction contrôle de gestion*, Paris, Publi-Union, 1993,210

CHARPENTIER M & GRANDJEAN PH. *Secteur public et contrôle de gestion – Pratiques, enjeux et limites* Éditions d'Organisation, Paris

CHARREAUX G (2002), « Quelle théorie pour la gouvernance ? De la gouvernance actionnariale à la gouvernance cognitive », document de travail

CHARREAUX G. & DESBRIERES PH. (1998), « Gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre-valeur actionnariale », *Finance, Contrôle, Stratégie*, vol.1, n°2, p.57-88

CHARREAUX G. & WIRTZ P. (2005). *Gouvernance des entreprises : nouvelles perspectives*, Paris, Economica.

COUTELLE P. (2005), « Introduction aux méthodes qualitatives en Sciences de Gestion », *Cours du CEFAG-séminaire d'études Qualitatives* vol.17, pp.1-20.

DEMEESTERE, R (2005). *Le contrôle de gestion dans le secteur public*, 2e édi. Paris: Édition L.G.D.J.

DEMEESTERE, R. (1989). Y-a-t-il une spécificité du contrôle de gestion dans le secteur public ? *Politiques et Management Public*, 7(4), 33-45.

DONALD J. SAVOIE. (2006), "What is Wrong with the New Public Management?"

DREVEYTON, B. (2017). Les outils du contrôle de gestion : Des vecteurs de valeurs pour l'organisation publique ? *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 23(3), 9.

DUPUIS J Le contrôle de gestion dans les organisations publiques (Français) Broché – 1 décembre 1991

EL KEZAZY H. (2022), «Contrôle de gestion et la bonne gouvernance dans les collectivités territoriales : Une revue de la littérature », *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, volume 5 : numéro 2, pp : 120-151.

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

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

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

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

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

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

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

GIBERT, P., (1980), « Le contrôle de gestion dans les organisations publiques », Editions d'Organisation. Paris.

GOMEZ P. (2008). *La gouvernance actionnariale et financière : Une méprise théorique.* *Revue française de gestion*. n° 198-199 | pages 369 à 391.

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*

HOUNDOJO A. (2021), « Facteurs affectant l'efficacité du système de contrôle de gestion dans les entreprises publiques béninoises : forces et faiblesses ? » *Revue Française d'Economie et de Gestion*. Volume 2 : numéro 1 pp : 1-24.

HOOD C. (1991), "A Public Management for All Seasons", *Public Administration*, Vol. 69, n°1, pp. 3-19

JENSEN M & MECKLING W 1976 « Theory of the Firm: Managerial Behaviour, Agency Costs and Ownership Structure », *Journal of Financial Economics*, vol.3, n°4, p. 305-360

LAHJOUI, K. & EL MENZHI, K. (2018), Le nouveau management public au Maroc, quels apports ? [https:// hal. Science/ hal- 0180144v1](https://hal.science/hal-0180144v1).

MAESSCHALCK J. (2004), "The Impact of New Public Management Reforms on Public Servants Ethics:Towards a Theory », in *Public Administration*, 82(2), pp. 465-466 *Management Public*, vol. 13.

POLLITT C. & BOUCKAERT G. (2004). "Public Management Reform: A Comparative Analysis", Oxford: Oxford University Press *Rapport Cour des Comptes: Système de la fonction publique*

SAIDOU, S. NDJECK, NOE. & MAYEGLE, F.X. (2021). The Development Of Steering Indicators In Public Entreprises In Cameroon: An Implementation Based On Contingency Factors, *Journal of Contemporary Issues in Business and Government* Vol. 27 (1).

TACHOUOLA V. (2019) «Les systèmes de contrôle de gestion dans les entreprises: une analyse typologique», *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit* « Numéro 10 : Septmbre 2019 / Volume 4 : numéro 2 » p : 1 - 24

TCHANKAM, J.P (2008). « La gestion dans le secteur public et privé : une analyse critique des similarités et des différences au Cameroun », *Revue des Sciences de Gestion*, numéro 2 p : 69 - 78

THIETART R-A. (2014), *Méthodes de recherche en management*, 4^{ème} édition, Dunod, p. 647.

WACHEUX F., *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*, Economica , 1996

WILLIAMSON O.E. (1975), *Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications. Comparative Public Administration (Research in Public Policy Analysis and Management)*, Emerald Group Publishing Limited, Volume 15, pp.593–602

ZOUIDI L. (2013), *la contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance dans le secteur public : cas du Maroc*, Mémoire de maitrise en comptabilité contrôle audit, Université du Québec à Montréal.