

OUTILS DE CONTROLE DE GESTION ET PERFORMANCE ORGANISATIONNELLE DES PME CAMEROUNAISES

MANAGEMENT CONTROL TOOLS AND ORGANIZATIONAL PERFORMANCE OF CAMEROONIAN SMEs

Zacharie DEUTOU NKENGWOU

Docteur en Sciences de Gestion, département de comptabilité-Finance, Faculté des Sciences
Economiques et de Gestion, Laboratoire de Recherche en Management (**LAREMA**),
Université de Dschang-Cameroun
Tel : (+237) 697676166
deutouzacharie@gmail.com

Alain Fridolin TONYE

Doctorant PhD en Sciences de Gestion, département de comptabilité-Finance, Faculté des
Sciences Economiques et de Gestion, Laboratoire de Recherche en Management
(**LAREMA**), Université de Dschang-Cameroun
Tel : (+237) 690414692 / 670062101
fridolin.tonye@yahoo.com

Samuel Roland MAKANI

Doctorant PhD en Sciences de Gestion, département de comptabilité-Finance, Faculté des
Sciences Economiques et de Gestion, Laboratoire de Recherche en Management
(**LAREMA**), Université de Dschang-Cameroun
Tel : (+237) 697950496 / 677056866
makeisamuel18@gmail.com

Date de soumission : 14/01/2019

Date d'acceptation : 26/02/2019

Pour citer cet article :

DEUTOU NKENGWOU Z. & All. (2019) « OUTILS DE CONTROLE DE GESTION ET PERFORMANCE
ORGANISATIONNELLE DES PME CAMEROUNAISES » Revue Internationale des Sciences de Gestion
« Numéro 3 : Avril 2019 / Volume 2 : numéro 2 » p : 88- 118

Résumé

L'objet de ce papier est d'expliquer l'effet des outils traditionnels (coûts complets, contrôle budgétaire) et modernes (tableau de bord équilibré) du contrôle de gestion sur la performance organisationnelle des PME camerounaises. L'étude s'est appuyée sur une enquête par questionnaire menée auprès d'un échantillon de 148 PME. Pour atteindre notre objectif, nous avons utilisé l'analyse factorielle qui nous a permis de retenir cinq facteurs pour les outils de contrôle de gestion (variables explicative) et dont quatre pour les outils traditionnels (pour les calculs des coûts : Qualité et objectivité ; pour les budgets : Qualité et objectivité) et un seul pour l'outil moderne (TBE = objectivité) et la régression linéaire pas à pas, par les MCO. Les résultats montrent que les outils traditionnels (le budget) exercent une influence significative et positive sur la performance organisationnelle des PME camerounaises et que les outils modernes (tableau bord équilibré) exercent une influence positive sur la performance organisationnelle des PME camerounaises.

Mots-clés : Outils traditionnels, Outils modernes, Contrôle de gestion, Performance organisationnelle, PME.

Abstract

The purpose of this paper is to explain the effect of the traditional tools (full costs, budget control) and modern (balanced scorecard) of management control on the organizational performance of Cameroonian SMEs. The study was based on a questionnaire survey of a sample of 148 SMEs. To achieve our objective, we used factor analysis which allowed us to select five factors for management control tools (explanatory variables) and four for traditional tools (for cost calculations: Quality and objectivity; budgets: Quality and objectivity) and only one for the modern tool (TBE = objectivity) and linear regression step by step, by the OLS. The results show that traditional tools (the budget) have a significant and positive influence on the organizational performance of Cameroonian SMEs and that modern tools (balanced scorecard) have a positive influence on the organizational performance of Cameroonian SMEs.

Keywords: Traditional tools, Modern tools, Management control, Organizational performance, SMEs.

Introduction

La performance des entreprises, étant considérée comme enjeu central pour les organisations, fait de nos jours l'objet de plusieurs préoccupations des chercheurs en sciences de gestion. C'est dans ce sens que Bourguignon (1995), pense que « le terme performance est largement utilisé sans que sa définition fasse l'unanimité. Ce fait reflète la polysémie du mot. En revenant aux origines étymologiques, on constate que le terme français et le terme anglais sont proches et signifient l'accomplissement pour évoquer par la suite l'exploit et le succès ». Hormis le caractère équivoque du terme performance qui jalonne l'environnement des PME, il sera tout d'abord prudent pour les gestionnaires de comprendre la structure de son environnement à travers les outils descriptifs, comparatifs, les sources d'information, et mettre en place les mécanismes et outils du contrôle de gestion en faisant le point sur la méthodologie générale de mise en place de ces outils, la rédaction des procédures, l'identification des facteurs clés de succès, la détermination des indicateurs de performance, la détermination et suivi des budgets, l'analyse des coûts (Coûts complets, Coûts directs, écarts et évolution des valeurs), et enfin, le paramétrage du système d'information par la production des outils du Contrôle de Gestion (Tableaux de bord, Rapports).

Le CAM-i¹, groupe de réflexion composé de consultants, de praticiens d'entreprises et universitaires, a lancé durant les années quatre-vingt, un important travail de réflexion sur les méthodes de calcul de coûts. En effet, notamment dans le contexte anglo-saxon, il était apparu que les systèmes de comptabilité de gestion mis en place induisaient des problèmes de pilotage sévères. Alors qu'ils renvoyaient une image positive de l'entreprise, les performances de cette dernière se dégradaient globalement. La pertinence des coûts économiques réalisés n'apparaissait plus suffisante.

En 1998, Kaplan et Norton ont, dans leurs travaux proposé un nouvel outil de pilotage moderne (Tableau de bord prospectif). En effet, à cette époque ces auteurs dénonçaient déjà l'exclusivité d'indicateurs financiers dans le processus d'évaluation de la performance en affirmant que « Les mesures à court terme devront être remplacées par de multiples indicateurs non financiers qui constituent de meilleures cibles et ont une meilleure valeur prédictive quant aux objectifs de rentabilité à long terme de l'entreprise » (Kaplan et Norton, 1998). Selon ces auteurs, l'évaluation de la performance ne devrait plus être perçue uniquement au sens financier, mais plutôt dans son sens global. Autrement dit, en mettant en relief l'aspect social et organisationnel. Cet outil a pour principal avantage de mettre en relief

¹ CAM-i(Consortium for Advanced Manufacturing international)

le plan stratégique de l'entreprise, le plan opérationnel et permettre de mesurer les performances de celle-ci et de suivre son évolution. C'est dans ce sens que (Bouquin, 1996) signale que « le Tableau de bord équilibré permet au manager d'être informé sur la gestion des risques, car étant orienté vers la stratégie ».

En Afrique sub-saharienne (ASS), le segment des PME représente plus de 90 % de l'ensemble des entreprises, parmi lesquelles 70 à 80 % sont des micros et très petites entreprises. Elles sont la principale source d'emploi et de revenu des africains, après l'agriculture de subsistance. En ce qui est du Cameroun, elles représentent 98,5% des PME recensées en 2016 (RGE-2, 2018)². Pour accélérer le développement de leurs économies, les pays africains gagneraient donc à favoriser l'émergence et soutenir la croissance de ces entreprises, ce qui a été compris par un certain nombre d'entre eux qui ont mis sur pied des ministères dédiés aux PME. A l'instar de ces actions, un nombre croissant de chercheurs suggèrent que les décideurs politiques qui veulent renforcer le secteur privé doivent prêter une attention particulière aux lois, règlements et mécanismes institutionnels qui conditionnent ou façonnent la vie économique (World Bank, 2013).

Au Cameroun, on dénombre selon le RGE-2/INS³ (2018), 203419 entreprises parmi lesquelles les PME représentent 99,8%. On observe ici, peu de travaux en contrôle de gestion sur la performance organisationnelle des PME, et pourtant jusqu'à présent plusieurs de nos PME sont confrontées à des sérieux problèmes de gestion caractérisés par multiple fléaux qui les entourent (détournement, fraude, corruption, mauvaise gestion, entre autres). Ces fléaux sont à l'origine de la faillite et la disparition de nombreuses PME surtout dans le secteur financier tel que la GBF (Goldy Businessmen Fund) le 07/07/2008, le cas de COFINEST (Compagnie financière de l'estuaire) le 21/02/2011, le cas de FIFFA (First Investment For Financial Assistance) en août 2012 et le cas de CAPCOL (Caisse Populaire Coopérative du Littoral) le 23/10/2012 (Okah-Efogo et Okah-Atenga, 2013). Dans le cadre de cette recherche, nous choisissons de nous limiter au concept de performance organisationnelle parce qu'étant considéré comme composante et condition nécessaire à l'atteinte des objectifs sans lesquels une entreprise ne saurait assurer sa survie. Dès lors, l'objet de notre étude est de mesurer l'impact des outils de contrôle de gestion sur la performance organisationnelle des PME camerounaises.

² Recensement Général des Entreprises, réalisé par L'institut Nationale de la Statistique du Cameroun en 2016 et publié en 2018.

³ RGE-2/INS : Deuxième Recensement générale des entreprises réalisé de l'Institut Nationale de la Statistique

De cet objet découle la question principale suivante : ***En contexte camerounais, quel est l'impact des outils de contrôle de gestion sur la capacité des PME à atteindre leur performance organisationnelle ?*** Cette question peut se subdiviser en deux questions secondaires :

- L'utilisation des outils traditionnels (coûts complet, contrôle budgétaire) tel que définis par le contrôle a-t-elle un impact sur la capacité des PME camerounaises à atteindre leur performance organisationnelle ?
- L'utilisation de l'outil moderne (tableau de bord équilibré) tel que définis par le contrôle de gestion a-t-elle un impact sur la capacité des PME camerounaises à atteindre leur performance organisationnelle ?

L'objectif poursuivi par ce papier est la mise en relief dans une perspective explicative l'effet des outils traditionnels (coûts complet, contrôle budgétaire) et moderne (tableau de bord équilibré) du contrôle de gestion sur la performance organisationnelle des PME. Cet objectif nous permet, dans un premier temps de faire une revue de la littérature, dans un second temps de présenter l'approche méthodologique et en fin de présenter les résultats des analyses.

1. Revue de la littérature : Approche conceptuelle du contrôle /gestion

Le contrôle de gestion est perçu aujourd'hui comme étant l'une des pratiques courantes effectuées dans de nombreuses organisations. Avant de l'éclairer, il est nécessaire de définir ses composantes : contrôle /gestion.

Le contrôle : C'est la maîtrise d'une situation pour la mener vers un sens voulu. Exemple : avoir le contrôle d'un véhicule .il peut être aussi défini comme un processus de vérification de la conformité des opérations selon une norme. Au sens de l'AFNOR, le contrôle est la vérification de la conformité à des données préétablies, suivie d'un jugement. Comme synonyme nous pouvons citer : la maîtrise.

La gestion : c'est l'utilisation des ressources vérification de façon optimale, mises à la disposition des responsables leur permettant d'atteindre les objectifs visés. On pourrait aussi définir la gestion comme étant l'art d'administrer les intérêts d'autres personnes : actionnaires, associés, entre autres, comme synonymes on peut citer : administrer, diriger, coordonner.

Newton (1965), argue que « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour réaliser les objectifs de l'organisation ». Selon cet auteur l'activité de contrôle

n'est limitée qu'à un processus de vérification des données financières. Pour Daabaji (2018) Le contrôle de gestion possède sa propre direction et s'organise en service fonctionnel, parallèlement au reste de la structure. C'est pour cette raison que les objectifs définis par les managers sont les compléments détachés de la stratégie de l'entreprise. Cependant à travers sa définition, l'auteur met déjà en exergue les deux déterminants fondamentaux de la performance (l'efficacité et l'efficience) ceci sans doute parce que l'une des préoccupations majeures des managers se résume à la recherche de l'efficience de l'organisation.

Pour Bouquin (1996), « le contrôle de gestion est un ensemble de dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes ». Selon lui, les managers qui sont chargés de définir la stratégie ont besoin de dispositifs et processus pour s'assurer que l'action quotidienne des individus est cohérente avec la stratégie. Donc le contrôle de gestion est un régulateur des comportements.

1.1. Les missions du contrôle de gestion

L'objectif principal de tout manager au sein d'une organisation se résume à la recherche de la performance afin d'assurer la pérennité de celle-ci. Dès lors, nous pouvons résumer les missions du contrôle de gestion en quatre : la prévision, le conseil, le contrôle, et la mise au point des procédures à travers une organisation.

- **Au niveau de la prévision :** le contrôle de gestion doit élaborer les objectifs, définir les moyens permettant de les atteindre et surtout préparer des plans de rechange en cas d'échec des plans établis à l'avance. De même le contrôle de gestion doit s'assurer de la comptabilité de budgets émanant des différents services.
- **Au niveau du conseil :** le contrôle de gestion doit fournir aux différents centres de responsabilité les informations nécessaires à la mise en œuvre d'un ensemble de moyens permettant d'améliorer leur gestion.
- **Au niveau de contrôle :** le contrôle de gestion doit déterminer les responsabilités et assurer le suivi permanent de l'activité de l'entreprise en gardant la comptabilité entre eux par le biais des outils de contrôle.
- **Au niveau de la mise au point des procédures :** la mission de contrôle de gestion consiste à définir les indicateurs et les uniformes pour que la comparaison de l'entreprise avec son environnement soit homogène.

1.2. La performance organisationnelle

La performance organisationnelle est « la capacité d'une organisation à déterminer et à mettre en œuvre de bonnes stratégies dans le cadre des finalités qu'elle poursuit » (Bouquin, 1997 ; Kalika, 1988). Ces auteurs avancent quatre facteurs de l'efficacité organisationnelle :

- Le respect de la structure formelle : le non-respect de la structure annoncée par la direction peut traduire un dysfonctionnement au sein de l'organisation.
- Les relations entre les services : la recherche de la minimisation des conflits reflète un besoin de coordination nécessaire à l'efficacité.
- La qualité de la circulation de l'information : l'organisation doit développer des systèmes d'information permettant l'obtention d'informations fiables et exhaustives, indispensables au bon fonctionnement de l'organisation.
- La flexibilité de la structure : l'aptitude de celle-ci à changer est un facteur déterminant d'adaptation aux contraintes de l'environnement, la participation aux décisions ainsi que la rotation des employés et les communications multilatérales.

1.3. Outils de contrôle de gestion et leur contribution à l'atteinte des objectifs des PME

Pour parvenir aux fins de ses missions, le contrôle de gestion dispose des outils permettant d'évaluer et de suivre la performance des organisations afin de les conduire vers l'objectif souhaité. On entend ici par outils de contrôle un ensemble d'indicateurs définis par la fonction contrôle en adéquation au contexte auquel l'entreprise évolue permettant d'évaluer de manière efficace et efficiente son rendement ou sa rentabilité. On les regroupe en deux catégories selon l'évolution de la discipline et beaucoup sont influencés par les facteurs de contingence. Nous pouvons citer : les outils de contrôle traditionnels et les outils de contrôle moderne encore appelés outils modernes de pilotage.

1.3.1. Les outils de contrôle traditionnels

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

➤ Les coûts complets :

Cette méthode repose sur un principe selon lequel la détermination d'un coût nécessite une prise en compte complète des charges directes et des charges indirectes de l'entreprise, par le biais d'une répartition préalable des charges indirectes, dans des « centres d'analyse ». En d'autres termes, le calcul du coût d'un produit repose sur l'affectation de l'ensemble des

charges incorporables de la comptabilité générale et s'il en existe, des charges supplétives, au coût du produit. Cette méthode permet au gestionnaire d'avoir une bonne maîtrise des coûts afin de prévoir des marges de bénéfice en fixant un prix de vente. Ainsi on distingue entre autres :

- **Le coût d'achat** : représente ce qu'a coûté une marchandise ou une matière première y compris frais d'acquisition jusqu'au moment de sa mise en stock, sa formule est la suivante :

Coût d'achat = prix d'achat + frais accessoire d'achat ;

- **Le coût de production** : représente l'ensemble des ressources utilisées pour produire un bien ou un service. Ce coût est composé des charges directes et indirectes de la production, hors frais de commercialisation ou des frais de stockage non directement liés à la production, sa formulation est la suivante : **Coût de production = coût des matières utilisées + charges directes de production + charges indirectes de production.**

- **Le coût de distribution** : représente l'ensemble des coûts des activités, de suivi de commandes et d'acheminement des produits finis aux acheteurs.

- **Le coût de revient** : connu sous le nom de prix de revient, il représente l'ensemble des coûts supportés par une entreprise pour la fabrication et la distribution d'un produit, sa formule est la suivante : **Coût de revient = coût d'achat + coût de production + coût de distribution.**

Mais ce faisant, une nouvelle difficulté apparaît quand il s'agit de rattacher les coûts indirects aux produits. Les coûts indirects sont des coûts générés par des activités ou des services réalisant plusieurs produits. Des ressources communes sont alors employées pour des produits différents. Il faut donc distinguer la part de ces ressources communes qui peut être affectée à chaque produit. La nature indirecte des charges n'est pas une donnée naturelle. En général, elle ne permet pas aux managers d'avoir une maîtrise complète sur la gestion. Malgré ses imperfections, la méthode reste encore solidement implantée dans les entreprises et la compréhension de ses principes est donc d'une nécessité.

➤ **Les coûts variables (direct costing) :**

L'une des méthodes les plus simples pour calculer un coût est sans doute celle dite du **direct costing** que l'on peut traduire en français par méthode des coûts variables (à ne pas confondre avec les coûts directs). La méthode consiste à distinguer les coûts variables des coûts fixes et à ne rattacher aux produits que les coûts variables qui les concernent. Les coûts variables sont ceux qui évoluent à court terme en fonction des quantités produites. La différence entre le

chiffre d'affaires et l'ensemble des coûts variables s'appelle la Marge sur coûts variables (MCV). La profitabilité d'un produit s'apprécie, dans un premier temps, par rapport à sa marge sur coûts variables. Une MCV positive indique que le produit couvre ses coûts variables. La MCV doit ensuite être suffisante pour couvrir les coûts fixes.

L'ensemble des coûts peut être représenté par une équation du type : **Coûts totaux = coût variable unitaire × quantité + coûts fixes**

➤ **Le contrôle budgétaire :**

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

- **Les budgets :** Un budget représente un ensemble de prévisions effectuées par une entreprise au cours d'une période donnée. C'est une technique de gestion largement répandue dans les entreprises qui toutes ou presque la pratiquent aujourd'hui ; c'est ce pilotage qui, grâce au contrôle budgétaire, nécessite de mettre en place une structure adéquate fondée sur des centres de responsabilité. On entend ici par centre de responsabilité un sous-ensemble de l'entreprise, correspondant au « découpage ».

1.3.2. Les outils de contrôle modernes

Dès la fin des années 80, les outils de contrôle traditionnel ne parviennent plus à expliquer les performances des entreprises. Pour les managers, ces outils de contrôle sont constitués d'indicateurs très lourds et difficiles à cerner. Parmi les outils modernes de contrôle, nous retenons le « Balanced Scorecard » aux Etats -Unis, introduit par Kaplan et Norton (1998).

➤ **Le Balanced Scorecard « BSC » (Tableau de bord équilibré) :** Issu des travaux d'un professeur-consultant américain, Kaplan, et d'un consultant fondateur de l'unité de recherche de KPMG, Norton ; le BSC est né au début de la décennie 1990. Présenté initialement par ses concepteurs comme un outil d'évaluation de la stratégie et de mesure de la performance, il permet de communiquer et de déployer la stratégie, de fixer des objectifs opérationnels à chacun, bref d'orienter les comportements à travers la responsabilisation, la motivation et l'évaluation des individus et d'aider au pilotage. Il est fondé sur les quatre axes correspondant à :

- **Des mesures financières, correspondant à des objectifs économiques à court terme,**

Qui peuvent varier en fonction des secteurs d'activité ou de la stratégie ; par exemple, le chiffre d'affaire, le taux de croissance, le chiffre d'affaire réalisé par les nouveaux produits ou

les nouveaux marchés ; les mesures de rentabilité telles que résultat net, marge brute, ROI (retour sur investissement) ;

- **Des indicateurs portant sur la relation commerciale et le capitale-clientèle** ; au-delà des traditionnelles mesures de chiffre d'affaire, de part de marché, de rentabilité-clients, de satisfaction et fidélité clients, les concepteurs du *BSC* insistent sur les indicateurs « d'action » et les attributs fournis par l'entreprise pour maintenir la satisfaction des clients à un niveau élevé : attributs du produit/service, relation-client, image et réputation de l'entreprise ;

- **Des indicateurs correspondant à des objectifs d'amélioration des processus internes**, Visant à améliorer la productivité et la qualité à un moindre coût ; aux méthodes classiques de réduction des coûts, de réingénierie des processus. Kaplan et Norton (1996) ajoutent la focalisation sur les processus-clés stratégiques, afin de faire porter la mesure et l'effort sur ceux-ci en premier lieu ;

- **Des indicateurs tentant de capter l'apprentissage organisationnel**, qui concernent les compétences humaines dans l'entreprise ainsi que les systèmes et les procédures organisationnelles.

L'objectif du *BSC* est d'évaluer et aller au-delà de la situation financière, ceci en segmentant au tour des quatre dimensions tel qu'énumérées plus haut. L'efficacité financière ici étant considérée comme l'objet phare recherché par les managers, les autres considérés comme un moyen pouvant favoriser l'objet souhaité. Les quatre dimensions s'inscrivent dans une hiérarchie où les compétences humaines permettent le développement organisationnel et l'amélioration des processus, qui à leur tour contribuent à la satisfaction-client, et servent à long terme les objectifs financiers de l'entreprise. La recherche des relations de cause-à-effet entre les actions opérationnelles menées et les résultats financiers est saine. Néanmoins, en créant cette hiérarchie, le risque existe de tomber à nouveau dans le piège de la primauté accordée aux objectifs financiers, à court terme.

1.4. Théories mobilisées

Diverses théories permettent d'expliquer l'existence de l'effet du contrôle de gestion sur la performance des entreprises.

1.4.1. La théorie de l'agence

La théorie de l'agence a été élaborée par Jensen et Meckling (1976). Cette théorie suppose qu'il y a relation d'agence lorsqu'une partie (principal) engage par contrat une autre partie (l'agent) qui doit lui procurer certains services de gestion, en lui donnant certains pouvoirs sur

les ressources qui ne lui appartiennent pas. En d'autres termes, on parle de relation d'agence dès lors qu'il y a délégation par une partie (principal) d'une tâche à une autre (agent). Cette théorie a été initialement développée en contexte de grandes entreprises (GE) visant à mettre en évidence la relation liant les actionnaires et les dirigeants, relation qui est très souvent source de conflits.

Pour contrecarrer les comportements opportunistes de l'agent, source de conflit, le principal engagera des coûts dénommés coûts d'agence (Jensen et Meckling, 1976). Il s'agit des coûts liés à la surveillance de l'agent par exemple, ceux liés au conseil d'administration. De plus, selon ces auteurs, l'endettement est un moyen efficace pour contrôler les dirigeants et une augmentation de la part du capital détenu par ceux-ci permettraient de faire coïncider leurs intérêts avec ceux des actionnaires dans la mesure où ces derniers obligent les dirigeants à dégager les résultats d'exploitation positifs, afin de couvrir leurs charges financières, et de préserver ainsi son statut. Cette mesure permet aussi de réduire les free cash flows disponibles⁴ aux dirigeants. Une autre perspective de contrôle peut être celle de la décentralisation des pouvoirs.

Cette décentralisation pose la question du contrôle de la division, elle doit être en mesure de cohérer entre les décisions déléguées, la mesure de la performance et le système incitatifs des managers de division pour que l'on puisse parler de division appropriée. Pour ce faire, l'échelon supérieur doit être en mesure d'avoir la connaissance nécessaire pour fixer les quantités de production optimales des différents produits, ainsi que le niveau de qualité requis pour éviter que les objectifs quantitatifs ne soient satisfaits au détriment de cette dernière. Il faut également que l'échelon supérieur soit à même de mesurer la qualité et la Centre coûts, de dépense, de profit, de revenu ou d'investissement.

1.4.2. La théorie de la contingence

Les théories de la contingence reconnaissent que toutes les organisations sont différentes et qu'il n'y a pas de structures formelles qui soient idéales. Cependant, elles postulent qu'il y a des éléments de contexte qui influencent de manière déterminante les structures et les processus internes de l'organisation. La performance des entreprises dépend donc de leur capacité à faire en sorte qu'il y ait adéquation entre ces éléments.

⁴ -Free cash flow signifie flux de trésorerie disponible. Il s'agit des flux de trésorerie générés par l'actif, qui doivent être répartis entre ceux qui ont financé l'actif, à savoir les actionnaires et les prêteurs.

En effet, Woodward (1965), a réussi à démontrer que les systèmes de production semblables tendaient à avoir des structures d'orientation semblables. En séparant trois types de technologie : production unitaire, la production en grande série et la production continue. Il parvient à la conclusion qu'il existe une relation entre technologie, structure et efficacité des entreprises. De même, Burns et Stalker (1961), démontrent qu'il existe un lien entre la technologie utilisée et l'environnement de l'entreprise. Lawrence et Lorsch (1967) approfondissent les idées de Woodward, ainsi que celles de Burns et Stalker (1960). Selon ces auteurs, les entreprises les plus efficaces sont celles qui s'adaptent au degré d'incertitude de chacun des types d'environnement. Par ailleurs, Lawrence et Lorsch (1967), constatent que les organisations s'adaptent à leur environnement par un double mécanisme de différenciation et d'intégration de leurs structures. Selon Desremaux (1998), la structure de l'organisation dans la théorie dépend des paramètres caractéristiques de son contexte de fonctionnement. Ainsi selon la théorie de la contingence structurelle, l'environnement de l'entreprise détermine sa structure au point de donner aux gestionnaires une marge de manœuvre très faible.

C'est dans ce sens que Child (1972) ; Pfeffer et Salancik (1978), pallient aux limites de la théorie de la contingence structurelle qui stipule que le choix de l'environnement contraint l'organisation des structures, mais par la prise de décision, les gestionnaires contribuent à l'ajustement de l'entreprise à son environnement. Dans le même esprit, Pfeffer et Salancik (1978), proposent, quelques années plus tard, la perspective de la dépendance des ressources. Ils considèrent que l'environnement n'est pas une réalité objective sur laquelle les gestionnaires n'ont aucun pouvoir.

1.5. Outils traditionnels de contrôle de gestion et performance organisationnelle

D'après l'étude de Nobre (2001), on peut conclure que la majorité des PME utilisent une seule méthode de calcul de coût : la méthode de 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 les 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.

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

Hope et Fraser (2003), (pensent que lorsqu'on parle de budgétisation, on entend 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). De manière plus complète, on peut dire que l'utilisation du budget est présentée comme un moyen d'évaluer la performance des managers, de motiver les responsables opérationnels, de communiquer entre les différents niveaux hiérarchiques, de déployer la stratégie, de prévoir les besoins financiers, de gérer les risques, de coordonner et de piloter les différentes activités de l'entreprise, d'autoriser les dépenses, d'allouer les ressources et de communiquer avec les acteurs externes (actionnaires, créanciers...) (Ekholm et Wallin, 2000 ; Gignon-Marconnet, 2003 ; Bouquin, 2006).

Bescos et al. (2004), réalisant une étude quantitative pour expliquer les critiques budgétaires. Toutefois, leur approche s'intéresse essentiellement aux facteurs de contingence externes. Le budget serait notamment d'autant plus critiqué que l'incertitude de l'environnement est grande ou que la stratégie de l'entreprise est d'innover ou de mettre l'accent sur la qualité (Bescos et al., 2004). On peut 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 les critiques faites aux budgets, à partir d'une analyse qualitative. C'est lorsqu'il est utilisé comme outil de prévision-planification qu'il est le moins critiqué. En revanche, dès qu'il sert à évaluer ou à coordonner les services, il semble que les managers rencontrent des difficultés à l'utiliser et que des effets pervers apparaissent. Ce qui nous permet de formuler l'hypothèse suivante :

H₁: L'utilisation des outils traditionnels de contrôle (coûts complets, budget) influenceraient significativement la performance organisationnelle des PME Camerounaises.

1.6. Outils modernes de contrôle et performance organisationnelle des PME Camerounaises

L'apparition du BSC a amplifié les débats sur l'utilisation du tableau de bord. Plusieurs chercheurs ont tenté de mettre en évidence la relation entre l'utilisation du tableau de bord et la performance de l'organisation (Walker et Dunn, 2006 ; Inamar, Kaplan et Reynolds, 2002 ;

kollberg et Elg, 2011), spécifiquement le tableau de bord stratégique ou le BSC, en observant son impact sur la performance. Inamar, kaplan et Reynolds (2002), se sont intéressés à des organisations fournisseurs de soins de santé pour étudier l'implantation du BSC. Les résultats de cette étude montrent que les dirigeants sont d'avis que le BSC 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 BSC. Ils ont constaté que malgré le temps et l'effort que peut prendre la réalisation d'un tel système de gestion de la performance, la récompense que l'on peut en tirer réside dans l'amélioration de la performance qui se matérialise par des gains de compétitivité, en termes de positionnement concurrentiel, des résultats financiers importants et une satisfaction de la clientèle. Ceci conduit à une amélioration qui est notamment perçue par les acteurs qui ont pris part au processus d'implantation et d'activation de cet outil. Compte tenu de ce raisonnement, nous sommes appelés à formuler l'hypothèse suivante :

H₂ : L'utilisation de l'outil moderne de contrôle (tableau de bord équilibré) influencerait significativement la performance organisationnelle des PME Camerounaises.

2. Démarche méthodologique

Il est question pour nous dans le cadre de cette recherche de partir de l'ensemble des travaux existant dans le domaine, d'élaborer des hypothèses qui seront testées à l'aide des différents tests statistiques correspondants. Notre recherche a été basée sur une démarche hypothético-déductive.

2.1. Les données

Les données utilisées sont primaires, elles ont été collectées à l'aide d'un questionnaire que nous avons élaboré, et passé sur le terrain auprès de notre échantillon d'étude constitué par l'ensemble des PME camerounaises. La méthode d'échantillonnage utilisée est la méthode empirique compte tenu que l'échantillon de l'étude n'est pas sélectionné de façon aléatoire. L'échantillon est sélectionné par choix raisonné, le critère qui déterminera le choix d'un individu de la population est celui des « PME camerounaises avec ou sans contrôle de gestion ». Notre zone de travail s'est limitée dans les villes de Douala, Yaoundé, Dschang et Bafoussam où étaient concentrées nos différentes cibles d'étude. Les informations recueillies ont par la suite été traitées à l'aide du logiciel SPSS. La population est caractérisée dans le tableau 1 ci-dessous.

Tableau 1 : Caractéristique de la population mère de l'échantillon

Villes	Nombre de PME	Pourcentage
Douala	75	50.67%
Yaoundé	40	27.02%
Dschang	12	8.10%
Bafoussam	21	14.18%
Total	148	100%

Source : des auteurs**2.2. Les caractéristiques de l'échantillon**

Dans le cadre de ce travail, notre échantillon final compte 148 PME. En identifiant ces PME, nous avons retenu leur forme juridique, le secteur d'activité, le nombre d'employés et le nombre d'année d'existence de l'entreprise. Le tableau 2 ci-dessous nous présente l'échantillon.

Tableau 2 : caractéristiques de l'échantillon

Caractéristique de l'échantillon	Effectifs	Pourcentage	pourcentage cumulé
<u>Forme juridique</u>			
SA	35	23,6	23,6
SARL	101	68,2	91,9
SNC	5	3,4	95,3
SCS	6	4,1	99,3
AUTRE	1	0,7	100
Total	148	100	
<u>Secteur d'activité</u>			
Industriel	7	4,7	4,7
Commercial	67	45,3	50,0
Prestation de service	72	48,6	98,6
Autre	2	1,4	100
Total	148	100	
<u>Nombre d'employés</u>			
Moins de 10ans	61	41,2	41,2
Entre 10 et 25ans	58	39,2	80,4
Entre 25 et 50 ans	21	14,2	94,6
Entre 50 et 100	7	4,7	99,3
Supérieur à 100ans	1	0,7	100
Total	148		
<u>Année d'existence de l'entreprise</u>			
Moins de 5ans	61	41,2	41,2
Entre 5 et 10ans	64	43,2	84,5
Entre 10 et 25ans	12	8,1	92,6
Plus de 25 ans	11	7,4	100
Total	148	100	

Source : des auteurs à partir de la base de données

2.3. Variables et construction du modèle économétrique

2.3.1. Présentation des variables

Dans le cadre de cette recherche, nous disposons d'une seule variable dépendante : la performance organisationnelle des PME « PER-ORG » et de deux variables indépendantes : utilisation des outils traditionnels « UOT » ; utilisation des outils modernes « UOM ». Pour les variables indépendantes, les outils traditionnels se décomposent en deux : le calcul des coûts et les budgets. Et comme outil moderne, nous avons retenu le tableau de bord prospectif.

Utilisation des outils traditionnels « UOT » = utilisation des calculs des coûts « UCC »
+ utilisation des budgets « UBUD »

Utilisation de l'outil moderne « UOM » = utilisation du tableau de bord équilibré « UTBE ».

2.4. Présentation du modèle économétrique

Un modèle est une représentation d'un ensemble d'hypothèses permettant d'expliquer un phénomène. Compte tenu des objectifs de notre étude, nous allons présenter un modèle de rapport entre la performance organisationnelle et l'utilisation des outils de contrôle de gestion. Ainsi, nous avons :

$$PER-ORG = \beta_0 + \sum \beta_i X_i + \eta \quad \text{avec}$$

PER-ORG = la performance organisationnelle ; c'est la variable dépendante ;

β_0 = constant; β_i = coefficient de régression; η = terme d'erreur

La forme empirique simplifiée du modèle se présente comme suit :

$$PER-ORG = \beta_0 + \beta_1 UOT + \beta_2 UOM + \eta$$

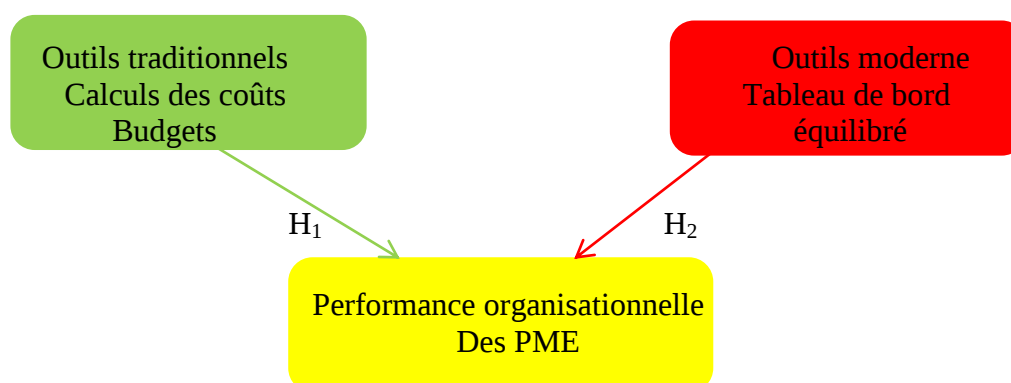
Le modèle peut être décomposé de la façon suivante :

$$PER-ORG = \beta_0 + \beta_1 (UCC + UBUD) + \beta_2 UTBE + \eta$$

La forme empirique complète du modèle se présente ainsi qu'il suit :

$$PER-ORG = \beta_0 + \beta_1 [UCC (DGMP + DGMR + DAPD + DAO + MCAS) + UBUD (PARTBUD + DEGDET + FREQRE + EVPERF + TELAB + DIFOB)] + \beta_2 UTBE (FREQ PROD + DIISP + DIIPF + DIIPS) + \eta$$

Cette forme empirique nous permet la représentation du modèle conceptuel de la recherche ainsi qu'il suit :



2.5. Opérationnalisation des variables

Nous avons au total une variable dépendante et deux variables indépendantes.

➤ Variable dépendante « performance organisationnelle

Les défis majeurs dans la mesure de la performance organisationnelle résident à trois niveaux. En premier lieu, c'est la validité du construit de la performance organisationnelle. Le second est le rapport entre le but de la recherche et la définition adéquate de la performance organisationnelle qui permet de donner une mesure convenable de cette variable. Le dernier défi est de savoir comment la performance est mesurée. Est-ce qu'il s'agit d'une mesure marchande contre une mesure comptable ; une mesure financière contre une mesure non financière ou une mesure basée sur des critères objectifs contre des critères subjectifs ? En se référant à l'étude de Venkatraman (1989), la performance organisationnelle est définie comme étant l'efficacité et l'efficience des éléments pouvant influencer la probabilité et la croissance des organisations. L'instrument ici est celui de Milani qui consiste en cinq items dont chacun fait appel à une réponse sur une échelle de Likert de six points. A partir de cette définition, Desphandé et al. (1993), Lassaad et Khamoussi (2010), mesurent la performance organisationnelle en fonction des cinq items suivants : *la prospérité, la part du marché, le taux de croissance, la profitabilité et l'innovation*.

Tableau 3 : mesure de la variable dépendante

Variable	Dimensions	Mesure retenue	Auteurs
Performance organisationnelle	Prospérité	Degré de prospérité	Desphandé et al. (1993), Lassaad et Khamoussi (2010).
	Part de marché	Niveau de part de marché	
	Taux de croissance	Niveau de taux de croissance	
	Profitabilité	Niveau de profitabilité	
	Innovation	Degré d'innovation	

Source : des auteurs

➤ Variables indépendantes

Nous avons utilisé dans cette étude deux variables indépendantes, relative aux outils de contrôle de gestion qui sont : utilisation des outils traditionnels « UOT », et utilisation des outils moderne « UOM ». Cependant, pour pouvoir mener une étude de manière plus approfondie, nous avons opté pour une décomposition de ces variables indépendantes en trois. Raison pour laquelle l'utilisation des outils traditionnels se décompose en utilisation des calculs des coûts et l'utilisation des budgets : « ***UOT = UCC + UBUD*** »

Nous nous sommes inspirés des travaux de Ben Ayed (2015), pour mesurer la variable UCC. Elle la mesure à travers cinq items : « ***maîtrise de la performance et de 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*** ».

Pour mesurer la variable UBUD, nous nous sommes servis des travaux de Christophe Germaine (2013), qui retient 5 items permettant d'apprécier la performance de l'utilisation des budgets : « ***Participation au processus budgétaire*** », « ***Détail des budgets*** », « ***Difficulté d'objectif budgétaire*** », « ***fréquence des réalisations budgétaires*** », et « ***évaluation et rémunération des performances*** ».

La mesure de la variable de l'utilisation des outils modernes de contrôle de gestion se fait uniquement à travers le tableau de bord équilibré, ceci parce qu'il fait allusion à l'aspect social. Pour mesurer les variables de l'utilisation de la performance du tableau de bord équilibré, nous nous sommes inspirés des travaux de Bouquin (1994), Kaplan et Norton (1996), Zian (2013), Mohamed Ben Ali et al. (2015), et nous avons retenu les items suivants : « ***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*** ».

Tableau 4 : Mesure des variables indépendantes

Variables		Dimensions	Mesure retenue	Auteurs
Outil Moderne de contrôle de gestion	Tableau de bord équilibré	Degré de réactivité	Fréquence de production des tableaux de bord	Bouquin (1994), Houda Zian (2013), Kaplan et Norton (1996)
			Degré d'intégration des indicateurs de suivi et prévision	
		Diversité des indicateurs de performance	Degré d'intégration d'indicateur se rapportant à la performance financière	Ben Ali et Al. (2015)
			Degré d'intégration d'indicateur se rapportant à la performance financière	
Outils traditionnels de contrôle de gestion	Calcul des coûts	Maitrise de la performance et déploiement de la stratégie	Degré de maitrise de la performance	Nadia ben AYed (2015)
		Minimisation des risques d'exploitation	Degré de minimisation des risques d'exploitation	
		Aide à la prise de décision	Degré aide à la prise de décision	
		Atteinte des objectifs	Degré atteinte des objectifs	
		Coordination des acteurs stratégiques	Moyen de coordination des acteurs stratégiques	
	Budgets	Participation au processus budgétaire	Participation des responsables à la détermination de leurs objectifs budgétaire	Christophe Germaine (2013)
		Détail des budgets	Degré de détail des budgets	
		Difficulté d'objectifs budgétaires	Contribution des budgets à atteinte d'objectif	
		Réactualisations budgétaires	Fréquence de réactualisation des budgets	
		Evaluation et rémunération des performances	Contribution des budgets à l'évaluation de la performance	

Source : des auteurs

3. Résultats de l'analyse de données

L'interprétation des résultats sortis de l'analyse de nos données à travers le logiciel SPSS et au regard des théories d'agence et de contingence retenues dans le cadre de cette étude, constitue l'objet de cette partie. De même, nous avons fait une estimation du modèle de régression linéaire par la MCO, afin d'avoir une confirmation ou non de la validation de nos hypothèses de base.

3.1. Résultats de l'analyse factorielle de la fiabilité des items

La procédure d'analyse de fiabilité sur SPSS calcule plusieurs mesures fréquemment utilisées de la fiabilité de l'échelle. Il s'avère nécessaire de préciser que la valeur du coefficient Alpha est comprise entre 0 et 1. Plus élevée est la valeur de Alpha de Cronbach, plus les items

représentent le même phénomène. On considère selon Nunnally (1967), que pour une étude exploratoire, l'alpha est acceptable s'il est compris entre 0,6 et 0,8. En effet, un indicateur, permettant de mesurer la fiabilité d'un ensemble de questions (ou items) censées contribuer à la mesure un phénomène, est appelé *l'Alpha de Cronbach*.

Tableau 5 : Alpha de Cronbach pour l'ensemble des variables

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,750	19

Source : base de données

A partir de ce tableau, on note que cette échelle présente une fiabilité de cohérence interne acceptable (avec un alpha de cronbach de 0,750).

3.1.1. Identification des dimensions des outils de contrôle de gestion (variables explicatives)

Nous procéderons par analyse factorielle après la présentation du tableau de l'indice du KMO et du test de Barlett permettant d'accepter ou de rejeter les résultats de l'analyse. L'analyse indique également la corrélation et la fiabilité entre les items d'une variable ; et par la suite, nous allons présenter le tableau de variance totale expliquée qui mentionne le nombre de dimensions ou de facteurs extraits de chacune des variables des outils de contrôle de gestion. Le tableau 5 ci-dessous présente l'indice de KMO et test de Barlett (calcul des coûts).

Tableau 6 : indice de KMO et test de Barlett (calcul des coûts)

Indice KMO et test de Bartlett		
Mesure de précision de l'échantillonnage de Kaiser-Meyer-Olkin.	Khi-deux approximé	,725
Test de sphéricité de Bartlett	Ddl	625,375
	Signification de Bartlett	10
		,000

Source : base de données

Cet indice a pour échelle 0,725. Elle indique que la corrélation entre les items de la variable outil de contrôle « calcul des coûts » est satisfaisante. Selon Kaiser et Rice (1974), les items peuvent être factorisables dès que la valeur du KMO dépasse 0,5. Rappelons aussi que, plus l'indice est élevé plus le nombre de facteurs résumant l'élément est faible. On peut donc constater que nos données se prêtent à une analyse factorielle.

Tableau 7 : le tableau de la variance totale expliquée du calcul des coûts

Variance totale expliquée									
Composante	Valeurs propres initiales			Extraction Sommes des carrés des facteurs retenus			Somme des carrés des facteurs retenus pour la rotation		
	Total	% de la variance	% cumulés	Total	% de la variance	% cumulés	Total	% de la variance	% cumulés
1	2,866	57,311	57,311	2,866	57,311	57,311	2,864	57,276	57,276
2	1,190	23,793	81,103	1,190	23,793	81,103	1,191	23,827	81,103
3	0,787	15,734	96,838						
4	0,116	2,310	99,148						
5	0,043	0,852	100,000						

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Source : base de données

Le tableau de variance total expliquée donne une solution bidimensionnelle en présentant les facteurs qui résument le plus d'information. Ces facteurs amplifient à 81,103% la variance totale. Cette variance cumulée indique que la réduction des variables à deux composantes permet de conserver l'essentiel du phénomène mesuré par les cinq variables perceptuelles initiales.

La rotation nous a permis de dégager deux facteurs indépendants contenant respectivement pour chacune des composantes, trois items pour le premier facteur et deux items pour le second. On peut conclure que l'outil de calcul des coûts peut avoir deux dimensions ou facteurs distincts : « Objectivité des calculs des coûts » (items ,3 et 4) qui explique 23,793% la variance total ; et une autre « Qualité des calculs des coûts » (items 1,2 et 5) qui explique 57,311% la variance totale.

3.1.2. Les budgets

Concernant les budgets, nous les avons mesurés avec quatre items à savoir : le degré de participation budgétaire, la fréquence de réalisation budgétaire, l'atteinte d'objectifs budgétaire et la récompense financière des objectifs budgétaires. Le tableau suivant permet de ressortir l'indice de KMO et du test de Barlett.

Tableau 8 : Indice de KMO et test de Barlett (Budgets)	
mesure de précision de l'échantillonnage de kaiser-meyer-olkin.	0,561
khi-deux approximé	480,859
test de sphéricité de Ddl	10
bartlett	signification de bartlett
	0,000

Source : base de données

Il en ressort de ce tableau que l'indice de KMO est de 0,561 (faible) et le test de Barlett est significatif à 10% ; il est donc possible de procéder à une analyse factorielle. Le nombre de facteurs expliquant l'outil de budget est donné par le tableau de la variance totale expliquée ci-dessous.

Tableau 9 : Variance expliquée des budgets

Composante	Valeurs propres initiales			Extraction Sommes des carrés des facteurs retenus			Somme des carrés des facteurs retenus pour la rotation		
	Total	% de la variance	% cumulés	Total	% de la variance	% cumulés	Total	% de la variance	% cumulés
1	2,384	47,676	47,676	2,384	47,676	47,676	2,135	42,701	42,701
2	1,366	27,324	75,000	1,366	27,324	75,000	1,615	32,299	75,000
3	,844	16,881	91,881						
4	,371	7,415	99,296						
5	,035	,704	100,000						

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Source : base de données

Le tableau de variance expliquée donne une solution bidimensionnelle, en présentant les deux dimensions comme celles qui résument le plus d'information. Ces facteurs amplifient à 75,000% la variance totale. Cette variance cumulée indique que la réduction des items à deux dimensions permet de conserver l'essentiel du phénomène mesuré par les quatre. La rotation nous a permis de dégager deux facteurs indépendants contenant respectivement pour chacune des composantes, trois items pour le premier facteur et deux items pour le second. On peut conclure que la variable budget a deux dimensions ou facteurs distincts : une dimension nommée « Objectivité Du budget » (items 1 et 3) qui explique 47,676% de la variance total ; et une autre « Qualité du budget » (items 2, 4 et 5) qui explique 27,324% de la variance totale.

3.1.3. Le tableau de bord équilibré

Nous l'avons mesuré par quatre items qui sont : la fréquence de production des TBE, le degré d'intégration des indicateurs de suivi et de prévision, le degré d'intégration des indicateurs se rapportant à la performance financière, et le degré d'intégration des indicateurs se rapportant à la performance sociale. Le tableau suivant résume les résultats de l'indice de KMO et du Barlett.

Tableau 10 : Indice de KMO et test de Bartlett

Mesure de précision de l'échantillonnage de Kaiser-Meyer-Olkin.	0,769
Khi-deux approximé	133,215
Test de sphéricité de Bartlett Ddl	6
Signification de Bartlett	0,000

Source : base de données

Il en ressort de ce tableau que l'indice de KMO qui représente 0,769 est faible, ce pendant supérieur à 0,5 d'où les items peuvent être factorisables selon Kaiser. On peut donc constater que nos données se prêtent à une analyse factorielle.

Tableau 11 : Tableau de la variance total expliqué du TBE						
Composante	Valeurs propres initiales			Extraction Sommes des carrés des facteurs retenus		
	Total	% de la variance	% cumulés	Total	% de la variance	% cumulés
1	2,938	73,457	73,457	2,938	73,457	73,457
2	0,596	14,896	88,354			
3	0,324	8,110	96,463			
4	0,141	3,537	100,000			

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Source : base de données

Le tableau de variance expliquée donne une solution bidimensionnelle, en présentant les deux dimensions comme celles qui résument le plus d'information. Ces facteurs amplifient à 73,457% la variance totale. Cette variance cumulée indique que la réduction des items à deux dimensions permet de conserver l'essentiel du phénomène mesuré par les quatre variables. Nous avons dégagé deux facteurs indépendants contenant respectivement pour chacune des composantes, trois items pour le premier facteur et un item pour le second. On peut conclure que la variable budget a deux dimensions ou facteurs distincts : une dimension nommée « Objectivité Du budget » (items 1, 2, 3 et 4) qui explique à 73,457% de la variance total.

3.2. Identification des dimensions de la performance organisationnelle

Il s'agit de dégager les caractéristiques et les critères d'évaluation de l'instrument de mesure de la performance organisationnelle, cette méthode est celle de Desphandé et al. (1993).

Avant d'entamer l'analyse factorielle, on procède tout d'abord à la mesure de l'adéquation d'échantillonnage par le coefficient KMO. Ce test est présenté dans tableau le dessous 12 ci-dessous.

Tableau 12 : Indice de KMO et test de Barlett (performance organisationnelle)

Mesure de précision de l'échantillonnage de Kaiser-Meyer-Olkin.		,686
Khi-deux approximé		570,500
Test de sphéricité de Bartlett	Ddl	10
Signification de Bartlett		,000

Source : base de données

De ce tableau, il ressort que l'indice de KMO est de 0,686 et le test de Barlett est significatif à 1% ; cependant supérieur à 0,5 d'où les items peuvent être factorisables selon Kaiser, on peut donc constater que nos données se prêtent à une analyse factorielle.

Tableau 13 : variance totale expliquée de la performance organisationnelle des PME

Composante	Valeurs propres initiales			Extraction Sommes des carrés des facteurs retenus			Somme des carrés des facteurs retenus pour la rotation		
	Total	% de la variance	% cumulés	Total	% de la variance	% cumulés	Total	% de la variance	% cumulés
1	3,116	62,323	62,323	3,116	62,323	62,323	3,108	62,156	62,156
2	1,036	20,728	83,051	1,036	20,728	83,051	1,045	20,894	83,051
3	0,481	9,612	92,663						
4	0,329	6,582	99,245						
5	0,038	0,755	100,000						

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Source : base de données

Le tableau de variance expliquée donne une solution bidimensionnelle en présentant les deux dimensions ou facteurs qui résument l'information. Ces facteurs amplifient à 83,051% la variance expliquée. Cette variance cumulée indique que la réduction des variables à deux composantes permet de conserver l'essentiel du phénomène. Les items sont repartis en cinq composantes après rotation « Varimax » des axes. La première composante formée de trois items (1, 2, 3, 4,) est appelée « **Rentabilité** » ; la seconde composante formée deux items (5) a été nommée « **Innovation** ». Après une analyse factorielle des variables qui composent notre sujet, la suite de notre travail doit se poursuivre par la régression pas à pas. Cela, il est important pour nous de reconstruire le modèle structurel de notre recherche. Ceci pour mettre en évidence l'ensemble des différentes variables. Ainsi nous ne prendrons en compte que les variables qui ont un lien direct avec la variable dépendante.

3.3. Résultats de la régression, tests d'hypothèses et argumentation

Il convient de rappeler que dans cette section pour pourvoir établir et présenter les résultats de la régression, il sera question pour nous en priorité de reconstruire le modèle économétrique, cette fois-ci avec les variables retenues uniquement dans l'analyse factorielle, ce qui nous permettra de tester nos hypothèses et d'argumenter.

- Modèle économétrique de notre recherche

Suite à ces analyses, nous nous sommes servis des facteurs des variables explicatives et expliquées, identifiées et renommées pour présenter un modèle de rapport entre les déterminants des tableaux de bord et leurs complexités. A cet effet, nous avons élaboré un tableau récapitulatif de ces différents facteurs relatifs aux variables retenues de notre étude, avant d'écrire notre modèle économétrique.

Tableau 14 : Récapitulatif des facteurs de notre modèle d'étude

	Variables		Facteurs
Outils de contrôle de gestion	Outils traditionnels	Calcul des coûts	Qualité des calculs des coûts
			Objectivité des calculs des coûts
		Budgets	Qualité des budgets
			Objectivité des budgets
	Outil Moderne	Tableaux de bord équilibré	Qualité des tableaux de bord
			Objectivité des tableaux de bord
Performance organisationnelle		Degré de prospérité	Rentabilité
		Niveau de part de marché	
		Taux de croissance	
		Niveau de profitabilité	
		Degré d'innovation	Innovation

Source : des auteurs

De ce qui précède, étant donné que nous avons deux axes qui ont été retenus après rotation de la variable dépendante, notre modèle économétrique est le suivant :

1^{ère} Dimension : $RENT = \beta_0 + \beta_1 QCC + \beta_2 OCC + \beta_3 QBUD + \beta_4 OBUD + \beta_5 QTBE + \beta_6 OTBE$

2^{ème} Dimension : $INNO = \beta_0 + \beta_1 QCC + \beta_2 OCC + \beta_3 QBUD + \beta_4 OBUD + \beta_5 QTBE + \beta_6 OTBE$

RENT=Rentabilité ; **INNO** = Innovation ; **QCC** = Qualité des calculs des coûts ;
OCC= Objectivité des calculs des coûts ; **QBUD** = Qualité des budgets ; **OBUD** =
Objectivité des budgets ; **QTBE** = Qualité des TBE ; **OTBE**= Objectivité des TBE

3.3.1. Validation du modèle analytique

Dans cette partie, notre attention va s'orienter vers l'étude des relations entre les deux variables objets de notre recherche à savoir : les outils de contrôle de gestion (calcul des coûts, budgets TBE) et la performance organisationnelle des PME. Ce faisant, pour parvenir à nos attentes, nous avons ressorti une estimation des paramètres par la méthode des moindres carrées ordinaires.

Tableau 15 : estimateur des paramètres par la méthode des moindres carrés ordinaires

	Constante	Performance organisationnelle des PME									
		Rentabilité					innovation				
		B	S.E	T	SIG	Alpha	B	S.E	T	SIG	Alpha
		-16,5	5,031	-3,29	0,005***	0	4,838	2,19	2,209	0,043**	0
Calcul des coûts	Objectivité	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
Budgets	Qualité	0,276	0,249	1,109	0,285	1,142	-0,112	0,108	-1,04	0,317	-0,202
	Objectivité	1,089	0,264	4,13	0,001***	0,519	-0,381	0,115	-3,32	0,005***	0,633
Tableau de bord	Objectivité	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- deux = 0,829					R- deux = 0,605				
		R-deux ajusté = 0,760					R-deux 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 : des auteurs

Le tableau suivant fait apparaître deux axes, nous permettant de décrire la variable dépendante (rentabilité et innovation), qui ont été retenus 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 à 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%. On en conclut que l'ensemble des variables prises en compte dans notre modèle explique à 82,9% la rentabilité, et à 60,5% l'innovation des PME camerounaises.

3.3.2. Tests des hypothèses et discussions

Pour tester notre hypothèse H_1 , nous avons tout d'abord retenu deux outils traditionnels : le calcul des coûts et les budgets. L'analyse factorielle en composante principale, nous a permis de retenir deux dimensions chacune expliquant au mieux l'utilisation de ces outils.

Après analyse, on peut dire que la dimension « objectivité » de l'outil de calcul des coûts est significative au seuil de 1% lorsque l'efficacité des entreprises est mesurée par la rentabilité. Cela suppose que l'objectivité de l'outil de calcul des coûts évolue dans le même sens que la rentabilité des PME. En plus, le coefficient alpha = 1,514 qui suppose une relation positive entre les deux variables. Autrement dit, plus les entreprises utilisent les outils de calcul de coût objectif, plus leur rentabilité croît. Pour la dimension « innovation » on a un alpha =

0,136 qui est positif mais pas significatif. Cela suppose aussi que plus l'objectivité de l'outil de calcul des coûts est bonne, plus elle améliore le degré d'innovation mais cette fois-ci on constate que l'influence 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 la performance des PME est mesurée par l'innovation. Cela suppose que plus les PME 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 sur la performance organisationnelle des PME camerounaises. Ce résultat corrobore avec ceux réalisés par Lavigne (2002), qui, faisant une étude auprès de 282 PME manufacturières, a conclu que les PME les plus complexes et ayant des acteurs comptables qui ont du pouvoir adoptent davantage les pratiques de comptabilité de gestion pour réaliser la performance financière et organisationnelle des entreprises. 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.

3.3.3. Les budgets

Pour mieux expliquer l'utilisation du budget, tout comme les calculs des coûts nous avons retenu deux facteurs ou dimensions. Il ressort du tableau que le coefficient $\alpha = 0,142$ explique une relation positive entre la qualité de l'outil et la rentabilité ; en outre, les deux dimensions varient dans le même sens. Toutefois cette relation existante entre les deux dimensions n'est pas significative. A côté de la dimension de la rentabilité, on constate avec un coefficient $\alpha = -0,202$ qu'il existe une relation négative entre la dimension qualité, et la dimension innovation ; c'est-à-dire que les deux dimensions varient en sens inverse (l'augmentation de l'un entraîne la diminution de l'autre et vice versa). Par contre la dimension objectivité présente un seuil de significativité de 1% lorsque la performance organisationnelle est mesurée par le facteur rentabilité et un seuil de 5% lorsqu'elle est mesurée par la dimension innovation, nous constatons aussi avec les coefficients α qu'il existe une relation positive entre les dimensions. Ceci résulterait sans doute parce que les dirigeants d'entreprise, lors de l'élaboration des budgets ne prennent pas en compte l'avis des autres responsables. En d'autres termes, l'utilisation des budgets favorise plus la satisfaction

des actionnaires au sein de l'organisation. D'où l'objectivité des budgets influence positivement la performance organisationnelle des PME. On peut donc conclure que l'utilisation du budget par les PME camerounaises contribue à leur performance organisationnelle. Ce résultat rejoint les travaux de Sponem et Lambert (2010), qui affirment après avoir mené une étude auprès de 269 entreprises françaises que l'utilisation des budgets permet de contrôler les coûts et sert souvent de base à l'attribution des récompenses et des sanctions des responsables (moyens de motivation). Cela dit, il contribue à la performance organisationnelle. Ces résultats nous permettent de valider la première hypothèse H_1 .

3.4. Tableau de bord équilibré

Les valeurs extraites dans le tableau permettent d'expliquer une relation positive et très significative à seuil de 1% entre le facteur « objectif » et la dimension « rentabilité » ; entre outre le coefficient $\alpha = 0,930$ ce qui décrit une relation de convergence positive entre les deux. Autrement dit, plus l'utilisation du TBE est objective, plus la rentabilité de l'entreprise croît. Par contre, il n'est pas de même avec l'innovation ; car les deux évoluent en sens inverse avec un coefficient d' $\alpha = -0,166$. En outre, l'augmentation de l'une entraîne la diminution de l'autre. Il convient de préciser que cette relation n'est pas significative, sans doute parce que beaucoup de nos entreprises utilisent les tableaux de bord équilibre comme un outil de suivi plutôt qu'un outil de pilotage. Nous pouvons donc conclure que l'utilisation du tableau de bord équilibré contribue à la performance organisationnelle des PME camerounaise, même si elle ne fait pour l'instant l'objet d'une intégration complète. Dans la même logique Elhamma (2014), étudie la relation entre les outils de contrôle de gestion et les performances dans 30 PME dans les entreprises marocaines. Il remarque ainsi que l'utilisation du tableau de bord équilibré améliore significativement la performance de l'entreprise. Ces résultats nous permettent de valider l'hypothèse H_2 .

Conclusion

L'objectif de cette étude était la mise en relief, dans une perspective explicative l'effet des outils traditionnels (coûts complet, contrôle budgétaire) et moderne (tableau de bord équilibré) du contrôle de gestion sur la performance organisationnelle des PME. Les résultats montrent que les outils traditionnels, à travers le budget exercent une influence significative et positive sur la performance organisationnelle des PME camerounaises et que les outils modernes, à travers le tableau de bord équilibré exerce une influence positive sur la

performance organisationnelle des PME. Les interprétations relatives aux résultats des estimations économétriques nous ont permis d'affirmer nos deux hypothèses.

Références Bibliographiques

Argyris C., (1953), « Human Problems with Budgets », *Harvard Business Review*, 31(1) : 97-110.

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? Theoretical Approach” *Internal journal of innovation and applied studies*, vol 10, N°1, pp.405-419.

Ben Ayed Ch. (2015), *La Mixité sociale à l'école. Tensions, enjeux, perspectives*, Paris, Armand Colin.

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

Bescos P.L., Cauvin E., Langevin P. et Mendoza C., (2004), « Critiques du budget : une approche contingente », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 10, Volume 1, juin, pp. 165-185.

Bouquin H., (1994), *Les fondements du contrôle de gestion*, PUF.

Bouquin H., (1996), « Pourquoi le contrôle de gestion existe-t-il encore », *Gestion*, Vol.21, n°3, pp.97-103, septembre.

Bouquin H., (1997), « Contrôle », *Encyclopédie de gestion*, Economica, 2e éd., p. 667-686.

Bouquin H., (2006), *Comptabilité de gestion*, Economica, 4^e édition.

Bourguignon A., (1995), « Peut-on définir la performance ? », *Revue Française de Comptabilité*, juillet- août, pp. 61-66.

Bums, T. and Stalker G. M., (1961), *The Management of Innovation*, Tavistock, London.
Chandler, A.D. Jr., 1962, *Strategy and Structure : chapters in the history of the American industrial enterprise*, M.I.T. Press, Cambridge.

Child J., (1972), « Organizational Structur, Environnement and Performance : The Role of Strategic Choice, *Sociology*, 6, p.1-22.

Daabaji, A., (2018), « Modélisation des processus de la performance au niveau de la fonction contrôle de gestion », *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, Numéro 5, Juin 2018, p.252-265.

Deshpande, R., Farley, J. U., & Webster Jr, F. E. (1993), « Corporate Culture, Customer Orientation, and Innovativeness in Japanese Firms : A Quadrad Analysis », *Journal of Marketing*, 57 (1) pp.23-37.

Desreumaux, A., (1998), *Théorie des organisations*, Ed. Management, 1998, 218 p. 152.

Ekholm, B. and Wallin, J., (2000), “Is the annual budget really dead?”, *European Accounting Review*, Vol. 9 No. 4, pp. 519-539.

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.

Flamholtz, E., (1983), « Accounting, Budgeting and Control Systems in Their Organizational Context: Theoretical and Empirical Perspectives », in *Accounting Organizations and Society*, 8(2), pp.153-169.

Germain, C., (2004) « la contingence des systèmes de mesure de la performance : les resultant 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, p. 125-143.

Gignon-Marconner, 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.

Hope, J., Fraser R., (2003d), « The Time has Come to Abandon the Budget », *Zeitschrift für Controlling & Management*, 47(special issue 1), p.71-76.

Inamdar, N., Kaplan R. S. et Reynolds K., (2002), « Applying The Balanced Scorecard In Healthcare Provider Organizations », *Journal of Healthcare Management*, May/Jun 47(3).

Jensen, M. et Meckling W. M., (1976), « The Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Cost and Ownership Structure », *Journal of Financial Economics*, 3, 305-360.

Kalika, M., (1988), Structures d’entreprises : réalités déterminants, performances, *Economica*, 1988.

Kaplan, R. S., Norton D. P., (1996), *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press, Boston.

Kaplan, R. S., et Norton, D. P., (1998), *Le tableau de Bord Prospectif*, traduction française, les éditions d’organisation, p.311.

Kaplan, R.S., Norton, D. P., (2001b), « Transforming the Balanced Scorecard From Performance Measurement to Strategic Management », Part. 1, *Accounting Horizons*, vol. 15, N°1.

Kollberg, B. and Elg, M. H., (2011), « The Practice of The Balanced Scorecard in Health Care Services in *International Journal of Productivity and Performance Management*, 60(5), pp.427- 445, June 2011.

Lassaad, B. M. et Khamoussi, H., « La participation budgétaire et la performance organisationnelle dans un contexte compétitif », *Revue Libanaise de Gestion et d'Economie*, No 5, 2010, pp.1-25.

Lavigne, B., (2002), « Système d'information comptable des PME : une recherche empirique », n° 348, Octobre.

Lorsch, et Lawrence, (1967), «A Behavioral Theory of the Firm: Differentiation and Integration in Complex Organizations», *Administrative Science Quarterly*, vol. 12, p. 1-30

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.

Newton, A. R., (1965), *Planning And Control Systems, A Framework For Analysis*, Boston, Division of Research, Harvard Business School

Nobre, T., (2001b), « Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME », *Finance Stratégie*, Vol 4, N°2, pp.119-148.

Nunnally, Jum, C. (1967), *Psychometric Theory*, 1 st ed., New York : McGraw-Hill.

Okah-Efogo, F. et Okah-Atenga, C., (2013), *Faillites dans le secteur de la micro finance au Cameroun : Les causes juridico-réglementaires*, Université de Yaoundé II et Université de Nancy II.

Pfeffer, J. and Salancik, G., (1978), *The External Control of Organizations : A Resource Dependence Perspective*, New York, Harper and Row.

RGE, (2018), Recensement général des entreprises 2016 (RGE-2), rapport préliminaire des principaux résultats, 40 pages.

Sponem, S. et Lambert, C. (2010), « Pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget Perception des DAF et des contrôleurs de gestion », *Revue Comptabilité – Contrôle – Audit*, Tome 16 - Volume 1- Avril 2010, p.159-194.

Venkatraman, N. (1989), « The Concept of Fit in Strategy Research: Toward Verbal and Statistical Correspondence », *Academy of Management Review*, Vol. 14, No 3, p. 423-444.

Walker, K. B., Dunn, L.M., (2006), « Improving Hospital Performance And Productivity With The Balanced Scorecard », *Acad, Health Care Manage, J.*, 2(1), pp.85-110.

Woodward, J., (1965), *Industrial Organization: Theory and Practice*, Oxford University Press, London.

Zian, H., (2013), *Contribution à l'étude des tableaux de bord dans l'aide à la décision des PME en quête de performances*, Thèse de Doctorat Soutenue publiquement à l'Université Montesquieu - Bordeaux IV le 28 janvier 2013, 531 pages.