



L'activité du contrôle de gestion dans les entreprises publiques engagées dans la nouvelle gestion publique : une étude exploratoire en contexte camerounais

Jean Roger MFELAM^{1*}, Mathieu Alain DOKO EDJIANE², Abdoul-Nasser OUSMANOU³,
Hugues Anicet KOMBOU⁴

¹Université de Yaoundé 2, Cameroun, jeanrogermfelam@gmail.com

²Université de Yaoundé 2, Cameroun, doko_alain@yahoo.fr

³ Université de Garoua, Cameroun, gonzales9078@gmail.com

⁴Université de Yaoundé 2, Cameroun, hugkombou@gmail.com

*auteur correspondant

Résumé : Le présent article se focalise sur les entreprises publiques camerounaises et vise à répondre à une question spécifique : quelles perceptions les salariés du secteur public ont-ils de la pratique du contrôle de gestion en contexte de New Public Management ? Pour ce faire, une démarche de recherche qualitative à visée exploratoire est adoptée. Les entretiens semi-directifs sont menés auprès de quinze (15) responsables de contrôle de gestion en service dans dix (10) entreprises publiques sur les trente-six (36) que compte le Cameroun. L'analyse de contenu des discours des salariés révèle d'une part, un consensus autour de l'idée que le contrôle de gestion assure une gestion efficace des ressources de l'organisation d'une part, et d'autre part, un faible développement des outils du contrôle de gestion dans les entités publiques. En outre, le contrôle de gestion, tel que pratiqué actuellement dans les entreprises publiques au Cameroun est source d'inefficacité et d'inefficience. Ce résultat invite finalement les pouvoirs publics au Cameroun à une redéfinition du modèle de contrôle de gestion dans les entreprises publiques.

Mots clefs : Contrôle de gestion ; Managers publics ; Nouvelle Gestion Publique ; entreprise publique.

Abstract: This article focuses on Cameroonian public enterprises and aims to answer a specific question: what perceptions do public employees have of the practice of management control in the context of New Public Management? To do this, a qualitative exploratory research approach is adopted. The semi-directive interviews are conducted with fifteen (15) management control officers in service in ten (10) public companies out of the thirty-six (36) in Cameroon. The analysis of the content of employees' speeches reveals on the one hand, a consensus around the idea that management control ensures efficient management of the organization's resources on the one hand, and on the other hand, a weak development of management control tools in public entities. In addition, management control, as currently practised in public enterprises in Cameroon, is a source of ineffectiveness and inefficiency. This result finally invites the public authorities in Cameroon to redefine the management control model in public enterprises.

Keywords: Management control; public managers; New Public Management; Public company.

Classification JEL : L32

1. Introduction

Considéré comme une valeur stratégique en raison de son importance, le contrôle de gestion est devenu au fil du temps le pilier majeur de toutes les organisations, qu'elles soient privées ou publiques, à but lucratif ou non (Bouquin, 2005 ; Drevet, 2017 ; Berland, 2020 ; Awaleh et al., 2021). Son objectif majeur est principalement de motiver les responsables à tous les niveaux hiérarchiques et de les inciter à réaliser des actions qui contribuent à atteindre efficacement les objectifs de l'organisation.

La définition la plus ancienne du contrôle de gestion et probablement l'une des plus reprises dans les travaux en Sciences de Gestion est proposée par Anthony (1965) : « *c'est le processus par lequel les responsables obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation* ». D'après Flamholtz et al. (1985), la raison d'être d'un système de contrôle est d'accroître les chances que les individus internalisent les objectifs organisationnels et se comportent de manière à atteindre ses buts. C'est dans cet ordre d'idées que l'on peut comprendre l'affirmation de Merchant et Van der Stede (2003) selon laquelle : « *ce sont les membres de l'organisation qui font bouger les choses. Le contrôle de gestion est nécessaire pour éviter les possibilités que les gens fassent quelque chose que l'organisation ne veut pas qu'ils fassent ou ils ne font pas quelque chose qu'ils devraient faire. Si l'on pouvait toujours compter sur tous les employés pour faire ce qu'il y a de mieux pour l'organisation, il n'y aurait pas besoin de contrôle de gestion* ».

En focalisant la réflexion sur le cas particulier des entreprises publiques camerounaises, la pratique du contrôle de gestion s'inscrit dans un processus de modernisation de la gestion publique amorcé en 2007, lors de sa mutation à la gestion axée sur les résultats, dans le cadre de la mise en œuvre du New Public Management. Ce processus a duré pratiquement quatre années (2007-2010) au cours desquelles les différents responsables du ministère en charge de la réforme de l'administration publique ont été appelés à contribuer à l'élaboration des plans stratégiques et opérationnels (Ondoua Biwolé, 2020).

Quoi qu'il en soit, trois raisons majeures, nous semble-t-il, expliquent la mobilisation croissante des outils du contrôle de gestion par les organismes publics.

La première est d'ordre technique et environnemental. Elle a trait aux différentes pressions et au changement qui sont venus menacer l'existence et les logiques de fonctionnement des organisations publiques (tensions fiscales, crises économiques et sanitaires...). Cette logique est défendue par les auteurs néo-institutionnalistes (Di Maggio et Powell, 1983) et les théoriciens de la contingence (Lawrence et Lorsch, 1967) qui estiment que l'organisation doit s'adapter en permanence aux mutations de son environnement.

La deuxième est d'ordre idéologique et théorique. Elle est liée à l'influence croissante du courant de pensée selon lequel la privatisation des entreprises publiques pourrait contribuer à les rendre plus performantes (Marty, 2007).

La troisième et dernière raison est d'ordre financier. Le contrôle de gestion permettrait aux gestionnaires d'avoir une lisibilité des opérations avec les différentes parties prenantes de l'organisation (Burlaud et Chatelain Ponroy, 2013).

Il transparaît, dans les propos précédents, que la finalité de la pratique du contrôle de gestion reste la recherche de la performance dans le secteur public.

En ce qui concerne les organisations publiques spécifiquement, la performance peut s'analyser en référence à l'efficacité, l'efficience ou encore les capacités des agents publics à changer, à livrer, à comprendre et à apprendre. Les entreprises publiques poursuivent une mission de service public. L'un des objectifs majeurs de ce type d'organisation est d'assurer de manière permanente et régulière la satisfaction des usagers. Dès lors, la quête de performance par ces organisations se pose comme un enjeu majeur pour garantir un service de qualité aux usagers. Le contrôle de gestion apparaît dans cette logique comme un outil de direction par objectif qui favorise

la décentralisation de la prise de décision et la motivation du personnel (Burlaud et Chatelain Ponroy, 2015).

Dans la littérature, la question de la pratique du contrôle de gestion dans le secteur public a suscité un grand intérêt auprès des chercheurs. 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 notamment les barrières culturelles : bureaucratie politisée, corruption et manque de volonté politique. En contexte sénégalais, 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. Bien plus, ces entreprises constituent pour l'essentiel et pendant très longtemps des monopoles naturels. 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. Les outils d'information obligatoires (comptabilité financière, déclarations fiscales, etc.) sont privilégiés pour assurer un Reporting aux autorités de tutelle. Il en découle l'usage des instruments de contrôle orientés essentiellement vers la légitimation de l'action de l'organisation auprès de l'Etat.

Plusieurs recherches menées en contexte camerounais ont cherché à examiner l'influence du contrôle de gestion, notamment ses outils, sur la performance voire la pérennité des organisations publiques en (Ngo Biheng et al., 2020 ; Tchatchoua Nya et al., 2021) et privées (Bimeme Bengono, 2023). Cependant, aucune d'elles n'a essayé d'appréhender véritablement la perception des salariés relativement à la pratique du contrôle de gestion dans les entreprises publiques. Nous pensons que, plus d'une décennie après la réforme de modernisation du secteur public camerounais, il serait intéressant d'approcher les Managers publics, pour avoir leur perception réelle sur la pratique du contrôle de gestion. Ainsi, nous nous posons la question : quelles perceptions les salariés publics, en l'occurrence les responsables en charge du contrôle de gestion, ont-ils de la pratique contrôle de gestion en contexte de la nouvelle gestion publique ?

La suite de l'article après cette introduction se présente ainsi qu'il suit : en premier lieu, il est défini la notion d'entreprise publique. En second lieu, il est examiné l'ancrage théorique de la pratique du contrôle de gestion dans les organisations. En troisième lieu, nous exposons les aspects méthodologiques de la recherche. Enfin, nous présentons et discutons les résultats de la recherche.

2. La notion d'entreprise publique

Hafsi (2010) appréhende l'entreprise publique comme une « *organisation qui gère des activités économiques, sociales et/ou culturelles dans laquelle l'État a formellement le contrôle des instruments de gestion* ». Cette définition est relativement proche de celle proposée par l'INSEE¹ : « *une entreprise sur laquelle l'État peut exercer directement ou indirectement une influence dominante du fait de la propriété ou de la participation financière en disposant soit de la majorité du capital, soit de la majorité des voix attachées aux parts émises* ». Au Cameroun, la loi n° 2017/011 du 12 juillet 2017 portant statut général des entreprises publiques définit l'entreprise publique comme une unité économique dotée d'une autonomie juridique et financière, exerçant une activité industrielle et commerciale et dont le capital social est détenu entièrement ou majoritairement par une personne morale de droit public. Ces entreprises publiques occupent une place primordiale dans la politique de développement économique de l'État au Cameroun (Amougou, 2018).

¹ Institut National de la statistique et des Etudes Economiques (France).

Au-delà de l'identification de la société à capital public et de la société d'économie mixte comme des entreprises publiques, la logique marchande propre au secteur privé est désormais au cœur du fonctionnement des entités publiques. Les concepts de « rentabilité », « profitabilité », « budget-programme », « rapport de performance », « audit », « contrôle de gestion » rendent bien compte de cette nouvelle philosophie managériale orientée vers la recherche de la performance.

3. Cadre conceptuel de la pratique du contrôle de gestion dans les organisations publiques

3.1. L'explication de la théorie néo-institutionnelle

Les fondements de la théorie néo-institutionnelle remontent aux travaux fondateurs de Meyer et Rowan (1977), puis ceux de Di Maggio et Powell (1983). En effet, les organisations ne sont pas seulement en concurrence pour des ressources et pour des clients, mais aussi pour renforcer les structures organisationnelles dans lesquelles elles opèrent. La théorie néo-institutionnelle considère en effet que l'organisation est soumise à des contraintes sociales qui la conduisent à une adaptation au moins symbolique à son environnement. Le rôle du contrôle de gestion peut apparaître dans l'introduction des pratiques de contrôle de gestion qui servent à affronter les pressions isomorphiques (Di Maggio et Powell, 1983), permettant une légitimation des organisations publiques dans leur milieu d'évolution.

3.2. La théorie des parties prenantes

La théorie des parties prenantes a pour origine les travaux de Berle et Means (1932), qui décrivent le développement d'une pression sociale s'exerçant sur les dirigeants pour qu'ils reconnaissent leur responsabilité auprès de tous ceux dont l'utilité peut être affectée par les décisions de l'entreprise (Leroux, 2012, p.167). Cette théorie est développée plus tard par Freeman (1984) qui définit les parties prenantes comme « *tout groupe ou individu qui peut affecter ou être affecté par la réalisation des objectifs de l'entreprise* ». Elle se base sur l'idée que les décisions d'un manager doivent prendre en compte les intérêts de tous les acteurs et le capital humain doit être valorisé. L'apport de cette théorie au contrôle de gestion permet de prendre en compte la dimension humaine et non pas seulement la dimension financière. Les travaux de Kaplan et Norton (2001) s'inscrivent dans cette perspective en présentant le *tableau de bord prospectif* comme un moyen de communication de la mission ainsi que de la stratégie de l'organisation. Ce tableau comporte 4 axes (financier, client, processus interne, apprentissage et développement) qui servent à trouver l'équilibre entre les objectifs à long terme, les performances et les résultats.

3.3. La théorie de la contingence

La théorie de la contingence structurelle (Lawrence et Lorsch, 1967) met en exergue le lien existant entre la structure des organisations, leurs traits caractéristiques et leur contexte ou milieu d'évolution. Ainsi, au modèle universaliste, se substitue la représentation d'un contrôle de gestion adaptable selon les types d'organisation (c'est-à-dire selon les caractéristiques de son environnement, sa stratégie, son secteur, sa taille, sa technologie et entre autres facteurs de contingence observables). La littérature antérieure évoque plusieurs travaux qui ont examiné l'influence des facteurs de contingence sur le choix des outils de contrôle de gestion : la taille, la technologie et le secteur d'activité, la structure de propriété, le niveau et la formation du dirigeant, l'incertitude de l'environnement (Fisher, 1995 ; Mintzberg, 1994 ; Simons, 1995 ; Noudohouenou et Doucouré, 2023).

3.4. L'émergence du courant du New Public Management

Déjà présent dans certaines organisations pour répondre aux besoins de contrôle budgétaire des tutelles, le contrôle de gestion s'est fortement développé dans l'ensemble du secteur public avec la mise en œuvre d'un « Nouveau Management Public ». Ce NMP constitue un puzzle doctrinal visant à déployer dans les organisations du secteur public un ensemble de techniques managériales issues des pratiques et critères de performance du secteur privé (Hood, 1991).

L'émergence du NMP est motivée principalement par deux raisons : premièrement, rendre les organisations publiques plus efficaces et plus efficaces dans la fourniture des services rendus aux usagers-clients-citoyens et, deuxièmement, améliorer la transparence et la reddition des comptes dans les processus administratifs. Avec la succession des crises financières ces dix dernières années, les scandales observés dans les entreprises publiques¹ et la remise en cause du rôle du contrôle externe par le biais de l'audit externe, l'accent a été mis sur le contrôle interne et plus particulièrement le contrôle de gestion comme mécanisme alternatif dans la gouvernance de l'entreprise.

Pour aider les managers publics à mesurer et à piloter la performance, le système de contrôle de gestion possède une panoplie de pratiques puissantes. Selon Alzard et Separi (2001), il existe trois grands types d'outils du contrôle de gestion : Le calcul des coûts, les budgets et les indicateurs de performance. Ben Letaief (1998) considère que la comptabilité de gestion est un instrument au service de l'efficacité du contrôle de gestion au sein des entreprises publiques. Elle permet d'examiner et d'analyser les coûts et les résultats, par unité, par produits, par programmes ou par services.

4. Protocole de recherche empirique

Cette étude cherche à répondre à la question suivante : quelles perceptions les salariés ont-ils de la pratique du contrôle de gestion en contexte de New Public Management ? Pour aboutir à cette ambition, nous avons opté pour une méthodologie qualitative à visée exploratoire qui s'appuie sur l'analyse des discours et des points de vue des acteurs interrogés (Dumez, 2016). Aussi, notre choix épistémologique a porté sur le paradigme interprétativiste (Girod-Seville et Perret, 1999).

Dans les points qui suivent, nous allons présenter ici les deux temps forts qui ont ponctué l'étude sur le terrain.

4.1. Le temps des entretiens « pilotes »

Cette phase nous a permis de circonscrire notre terrain de l'étude d'une part et d'autre part, de mener des entretiens « pilotes » avec quelques salariés des entreprises publiques. Selon l'arrêté Numéro 00000201/MINFI du 04 mai 2023 portant classification des entreprises publiques, le Cameroun compte 36 entreprises publiques réparties précisément en cinq catégories ainsi qu'il suit :

¹ Détournement des deniers publics, fautes de gestion, emprisonnement des dirigeants, limogeage de certains hauts cadres, recrutements peu orthodoxes, etc.

Tableau 1 : Répartition par catégorie des entreprises publiques au Cameroun

Catégorie	Nombre d'entreprises
Catégorie 1	4
Catégorie 2	4
Catégorie 3	5
Catégorie 4	5
Catégorie 5	18
Total	36

Source : Rapport MINFI (2023)

L'échantillon de départ est constitué de ces 36 entreprises. N'ayant pas eu accès à seize (16) d'entre elles¹, l'enquête s'est donc limitée aux vingt (20) entreprises restantes. Etaient ciblées principalement les entreprises publiques au sein desquelles il existe effectivement un service de contrôle de gestion. Finalement, les entretiens « pilotes » ont été réalisés auprès de 20 acteurs salariés appartenant aux services de contrôle de gestion des entreprises de notre échantillon. Ces entretiens ont lieu entre les mois de Janvier et Avril 2023 et se sont déroulés au sein des entreprises concernées et aux heures de pause. Le guide d'entretien n'est pas stabilisé à ce niveau. Il intègre des thématiques liées notamment à l'appréhension de la notion du contrôle de gestion par les acteurs, le positionnement du contrôle de gestion dans l'organigramme de l'entreprise, les outils de contrôle de gestion mobilisés, les contraintes liées à la pratique du contrôle de gestion.

Globalement, cette première phase de l'enquête nous a permis de bien circonscrire notre terrain d'étude et d'avoir un aperçu général de la pratique du contrôle de gestion dans les entités publiques dans l'aire d'expérimentation de l'étude.

4.2. Le temps d'approfondissement des entretiens

La seconde phase de l'enquête est réalisée auprès de dix (10) responsables de contrôle de gestion de 10 entreprises publiques² sur les vingt ayant effectivement pris part aux entretiens « pilotes ». Ces responsables sont choisis de façon raisonnée (ancienneté, expérience, etc.). L'enquête à ce niveau s'appuie sur les divers apports et enseignements des entretiens menés dans la phase précédente avec le personnel. Les thématiques structurant le guide d'entretien pour les échanges avec les responsables des services de contrôle de gestion (chefs de service, chefs de division, sous-directeurs) constituent une synthèse des thèmes abordés avec les personnels du service de contrôle de gestion. Les responsables des services de contrôle de gestion ont donc été amenés à se prononcer sur la plupart des sujets discutés avec les personnels lors des entretiens « pilotes ».

Cette seconde vague d'entretiens s'est déroulée durant les mois allant de Mai à Août 2023, principalement dans les villes de Yaoundé et Douala. Ces entretiens durent en moyenne une heure par acteur interviewé et se réalisent au gré de la disponibilité des répondants. Les données sont collectées par la prise manuelle des notes pendant les échanges mais aussi parfois, avec l'autorisation préalable de certains répondants, par enregistrement au moyen d'un *smartphone*.

Le tableau qui suit présente les caractéristiques des acteurs interviewés.

Tableau 2 : Les salariés publics interviewés

Salariés	Sexe	Ancienneté	Fonction occupée
A1	M	7 ans	Chef de service
A2	M	12 ans	Chef de division
A3	M	8 ans	Chef de division

¹ Malgré toutes les lettres de sollicitation envoyées à la Direction Générale de certaines entreprises, nous n'avons eu aucun retour.

² Il s'agit essentiellement des 10 entreprises (sur les 20 des entretiens « pilotes ») pour lesquelles il a été possible pour nous d'entrer en contact avec les responsables des services de contrôle de gestion.

A4	F	9 ans	Chef de service
A5	F	7 ans	Sous-directeur
A6	M	6 ans	Sous-directeur
A7	F	5 ans	Chef de service
A8	M	5 ans	Chef de service
A9	F	6 ans	Chef de division
A10	F	9 ans	Sous-directeur

Source : Auteur, à partir des entretiens réalisés

Le traitement des données mobilise la technique de l'analyse manuelle de contenu thématique (Miles & Huberman, 2005). L'on a procédé à une « abstraction » des idées fortes (thèmes récurrents) des interviewés. L'on a ainsi pu relever, dans chaque entreprise, les mots revenant dans les discours des salariés et permettant de renseigner les thématiques. En outre, l'on a recherché les significations des mots et des idées en les extrayant du *verbatim*.

5. L'activité du contrôle de gestion dans les entités publiques : les réalités du terrain

Il transparaît, d'une part, dans les discours des acteurs approchés, une légère différence de perceptions autour de la notion de contrôle de gestion, mais qui convergent néanmoins toutes vers une même finalité, à savoir une utilisation efficiente des ressources mises à la disposition de l'organisation. D'autre part, le positionnement du contrôle de gestion dans l'organigramme dépend de l'importance qu'accordent les dirigeants au contrôle des activités. En outre, plusieurs facteurs expliquent actuellement un faible développement des outils du contrôle de gestion dans les entités publiques dans l'aire d'expérimentation de l'étude.

5.1. La perception de la notion de contrôle de gestion par les acteurs

Suivant l'acteur A1 (chef de service) par exemple :

« Le contrôle de gestion nous permet de respecter tout ce que prévoit le manuel de procédure et d'éviter tout dérapage, de ne pas laisser place à l'arbitraire ». Il ajoute en outre : « il est nécessaire, à mon sens, si nous voulons avoir des entreprises publiques performantes dans notre contexte, d'implémenter en leur sein et de manière efficace les outils du contrôle de gestion dans le pilotage des affaires ».

Suivant un autre responsable interrogé sur la même question (A10, Sous-directeur) :

« On ne peut pas envisager des entreprises publiques performantes sans véritable contrôle. Les faillites en cascade des entreprises publiques observées dans notre pays durant les dernières décennies sont liées en réalité à cette absence véritable de contrôle rigoureux dans la gestion de la chose publique ».

L'acteur A2, chef de division, jouissant de plus de 12 ans d'expérience dans le domaine du contrôle de gestion, semble aller dans le même sens que les acteurs interrogés précédemment en déclarant :

« Le contrôle de gestion doit permettre aux salariés d'une organisation de regarder tous dans une même direction, de faire les choses dans le sens souhaité par le top management, d'éviter toute ambiguïté dans la réalisation de leurs tâches au quotidien ».

De façon générale, les acteurs interviewés semblent tous unanimes sur le fait que le contrôle de gestion permet de garantir une utilisation efficiente des ressources mises à la disposition de l'organisation pour la réalisation de ses objectifs. Cette perception du contrôle de gestion par les acteurs salariés rejoint les travaux de Anthony (1965) et Flamholtz et al. (1985) pour qui la raison

d'être du contrôle de gestion est d'accroître les chances que les individus internalisent les objectifs organisationnels et se comportent de manière à atteindre ses buts.

5.2. Positionnement de la fonction et outils de contrôle mobilisés dans les organisations publiques

S'agissant du positionnement de la fonction ou service de contrôle de gestion dans les entités publiques enquêtées, l'on note que l'importance qui y est accordée varie d'une entreprise à l'autre.

Ainsi, pour l'acteur A8 (chef de service) :

« Notre dispositif de contrôle de gestion est davantage orienté vers le respect des instructions de la hiérarchie, la surveillance des activités et l'évaluation des écarts pour s'assurer que nos objectifs sont atteints ou pas. Nous utilisons par conséquent les outils comme la comptabilité de gestion, la comptabilité générale, l'analyse des écarts et le Reporting pour informer la hiérarchie. Il est rattaché à la direction financière ; c'est vrai que ce rattachement à la direction financière fait que l'accent soit mis essentiellement sur les aspects purement comptables ».

Les acteurs A7 et A9 respectivement chef de service et chef de division, et contrairement au précédent interlocuteur (A8), estiment pour leur part que :

« La fonction de contrôle de gestion doit être une véritable fonction autonome qui assure de manière indépendante les activités de contrôle dans les organisations publiques si l'on veut parvenir à des résultats satisfaisants ».

L'acteur A10 semble rejoindre les acteurs A7 et A9 en déclarant :

« Nous avons toute une direction qui assure les activités de contrôle de gestion. Cette direction est pilotée par un sous-directeur, expert dans les questions de contrôle de gestion. Nous nous servons de la comptabilité et du Reporting dans le cadre du suivi de notre activité. Cela montre d'ailleurs à quel point notre top management place le contrôle de gestion dans le cadre de la conduite de nos activités ».

D'après les acteurs A3 et A4 respectivement chef de division et chef de service :

« Le positionnement de la fonction dépend de l'importance qu'accorde le top management aux activités de contrôle. Dans certaines entreprises, le contrôle de gestion est une direction autonome qui dispose d'un personnel et des ressources nécessaires à la réalisation de sa mission. Dans d'autres structures en revanche, le contrôle de gestion est plutôt rattaché au service financier ».

5.3. Les contraintes relatives à la pratique du contrôle de gestion

Pour la majorité des responsables interviewés, plusieurs facteurs entravent l'utilisation des outils du contrôle de gestion dans les entreprises publiques au rang desquels le recrutement des profils non adaptés, la situation de monopole de certaines entreprises publiques.

Ainsi, pour l'acteur A6 (Sous-directeur) :

« Lorsque vous disposez dans vos effectifs des personnes qui ont des formations qui n'ont rien à voir avec le contrôle de gestion, il devient difficile d'implémenter de manière efficace les outils de contrôle de gestion. Imaginez un peu, lorsque quelqu'un qui n'a pas les fondamentaux en comptabilité se retrouve au service de contrôle, quel résultat attendez-vous ? ».

Un autre acteur interrogé (A5, Sous-directeur) abonde dans le même sens en déclarant :

« La décision de recruter telle ou telle personne ne dépend pas de nous. Certes, nous participons à l'expression des besoins, mais malheureusement, nous nous retrouvons finalement avec des personnes qui n'ont pas toujours un profil adapté à notre activité de contrôleur de gestion ».

Il poursuit en déclarant :

« Je pense aussi que notre situation de monopole fait aussi que notre hiérarchie ne ressent pas la nécessité de mettre en place un véritable dispositif de contrôle de gestion ».

Ces résultats sont proches de ceux de Bampoky (2018) qui dresse une synthèse des raisons d'un faible développement des outils de contrôle de gestion dans le secteur public sénégalais. En effet, 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. Bien plus, ces entreprises constituent pour l'essentiel et pendant très longtemps des monopoles naturels.

6. Conclusion

Après environ deux décennies de mise en œuvre de la nouvelle gestion publique en contexte camerounais, aucune étude empirique, du moins à notre connaissance, n'a véritablement essayé d'aborder la question de la pratique du contrôle de gestion dans les entreprises publiques, du point de vue des acteurs publics.

Le présent article, focalisé sur les entreprises publiques camerounaises, visait à répondre à une question spécifique : quelles perceptions les salariés publics ont-ils de la pratique du contrôle de gestion en contexte du New Public Management ? l'idée était de mener une étude à visée exploratoire autour de la pratique du contrôle de gestion dans les entreprises publiques. Pour ce faire, une démarche de recherche inductive a été adoptée. Les entretiens semi-directifs ont été menés auprès de dix (10) responsables du contrôle de gestion en poste dans dix (10) entreprises publiques sur les trente-cinq (35) que compte actuellement le Cameroun. L'analyse de contenu des discours a révélé d'une part, un consensus autour de la finalité du contrôle de gestion et d'autre part, un faible développement des outils du contrôle de gestion dans les entités publiques. En outre, le contrôle de gestion, tel que pratiqué actuellement dans les entreprises publiques au Cameroun est source d'inefficacité et d'inefficience. Ce résultat invite finalement les pouvoirs publics au Cameroun à une redéfinition du modèle de contrôle de gestion dans les entreprises publiques.

Bibliographie

1. Amougou, G. (2018). Esquisse d'histoire des politiques de développement au Cameroun : un regard contextuel. *Working Paper in The development state strikes back ?* n°2, 2018, Touna Mama Ernest, L'économie camerounaise : pour un nouveau départ, Yaoundé, Afrédit, 2008.
2. Anthony, R. (1965). *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Boston, Harvard University.
3. Awaleh Osman, M., Choukem, C. et Bampoky, B. (2021). Contrôle de gestion « as a system » ou « as a package » : étude comparée des entreprises du Cameroun, de Djibouti et du Sénégal. *Revue ACCRA*, numéro 12, P. 59-108.
4. Bampoky, B. (2018). Comment améliorer le pilotage de la performance des entreprises du secteur public sénégalais ? *Question (s) de Management*, Numéro 22, P. 23-36.
5. Berland N. (2020). *Le contrôle de Gestion*, PUF, 128 pages.
6. Berle A. A. and Means G. C. (1932). *The Modern Corporation and Private Property* Macmillan, New York.
7. Bimeme Bengono (2023). Contrôle de gestion et pérennité des institutions de microfinance en Afrique subsaharienne. *Revue Management et Innovation*, Numéro 7, P.140-165.

8. Bonnenfant, G., d'Alincourt, E. et Desforges, D. (2011). Les managers au cœur de la réforme de l'Etat. *L'Expansion Management Review*, Vol.3, Numéro 142, P.10-17.
9. Bouquin, H. (2005). *Les Grands Auteurs en Contrôle de Gestion*, Colombelles, éditions EMS, coll. « Grands auteurs », 599 pages.
10. Burlaud, A. et Chatelain-Ponroy, S. (2013). Contrôle de gestion et performances dans le secteur public. *Finance et Contrôle au quotidien*, P547-585.
11. Burlaud, A. et Chatelain-Ponroy, S. (2015). Le contrôle de gestion dans les organisations publiques : une gageure ? *Économie et management*, n° 154.
12. Drevet, B. (2017). Les outils du contrôle de gestion : des vecteurs de valeurs pour l'organisation publique ? *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 23, P.9-28.
13. DUMEZ, H. (2016). *Méthodologie de la recherche qualitative : Les questions clés de la démarche compréhensive*, Vuibert.
14. Eboué, C. (1995). *Les monopoles naturels électriques en Afrique : une évaluation*, Editions AUPELFUREF, John Libbey Eurotext, Paris.
15. Flamholtz, E., Das, T., Tsui, A. (1985). Toward an integrative framework of organizational control. *Accounting Organizations and Society* 10 (1), 35–50.
16. Freeman, R. E. (1984). *Strategic Management: A stakeholder Approach*, Pitman.
17. Girod-Seville, M., et Perret, V. (1999). Fondements épistémologiques de la recherche. In R-A. Thiétart (Coord.), *Méthodes de Recherche en Management*, Dunod.
18. Hofstede G. (1981). Management Control of Public and Not-for-profit Activities. *Accounting, Organizations and Society*, 6(3), 193-211.
19. Hood, C. (1991). A Public Management for all Seasons. *Public Administration Review*, 69 (1): 3-19.
20. Inamdar, N., Kaplan, R. S., Reynolds, K., (2002). Applying the balanced scorecard in healthcare provider organizations. *Journal of Healthcare Management*, 47(3): 179-195.
21. Kalika, M. (1987). Structure organisationnelle et technologie. *Institut de Gestion de Touraine, Université de Tours, octobre*.
22. Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management: Part II. *Accounting horizons*, 15(2), 147-160.
23. Kong, E. (2010). Analysing BSC and IC's usefulness in non-profit organizations. *Journal of Intellectual Capital*, 11(3): 284-304.
24. Lacombe-Saboly, M. (1994). *Les déterminants de la qualité des produits comptables des entreprises : le rôle du dirigeant*, (Doctoral dissertation, Poitiers).
25. Lavigne, B. et St-Pierre, J. (2002). Association entre le système d'information comptable des PME et leur performance financière. In *6° Congrès international francophone sur la PME*.
26. Lassoued, K. et Abdelmoula, I. (2006). Les déterminants des systèmes d'information comptables dans les PME : une recherche empirique dans le contexte tunisien. *27ème Congrès de l'AFC*, May, Tunisie.
27. Lawrence, P-R. et Lorsch, J-W. (1967). *Organization and Environment: Managing Differentiation and Integration*, Boston: Harvard Business School Press, 279 pages.
28. Marty, F. (2007). La privatisation des services publics : fondements et enjeux. Dans *Regards croisés sur l'économie*, Numéro 2, P.90-105, Editions la Découverte.
29. Merchant, K. A., Van der Stede, W. A. (2003). *Management Control Systems: performance measurement, evaluation and incentives*, Harlow, UK: Financial Times/Prentice Hall.
30. Meyer, J. and Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, n°83, pp. 340-363.
31. Ngo Biheng, E. A., Djoutsa Wamba, L. et Aime Mama, F. A. (2020). Efficacité des outils de contrôle de gestion dans le pilotage des performances des collectivités territoriales décentralisées au Cameroun. *Revue Africaine de Management*, Vol.5, P. 110-128.
32. Ngongang, D. (2013). Système d'information comptable et contrôle de gestion dans les entreprises camerounaises. *La Revue Gestion et Organisation*, 5, P.113–120.
33. Nobre T., Haouet I. (2011). Le cas d'un Balanced Scorecard en contexte hospitalier, Éluder la carte stratégique pour privilégier la performance organisationnelle. *Revue Française de Gestion*, n° 148 : 103-118.
34. Noudohouenou, E. et Doucouré, S. K. (2023). Facteurs de contingence et choix des outils de contrôle de gestion dans les Petites et Moyennes Entreprises : Rôle modérateur du recours aux personnes de même ethnie. Vol.14, numéro 1, *Journal of Academic Finance*, 15 pages.

35. Ondoua Biwolé, V. (2020). Réformer l'administration publique camerounaise : un défi de la recherche enracinée en management. *Recherche Enracinée en Management*, P.344-357.
36. DiMaggio, P. and Powell, W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. In Powell W. and DiMaggio P., *the New Institutionalism in Organizational Analysis*, University of Chicago Press.
37. Reutter, J. ; Allain, E. et Landagaray, P. (2021). L'évolution des rôles du contrôleur de gestion à l'ère de la Business Intelligence. *ACCRA*, Vol.2, Numéro 11, P.85-107.
38. Tchatchoua Nya, M., Bitomo Bekolo et Nkoa Ondigui, I. B. (2021). Les outils de contrôle de gestion et performance des collectivités territoriales décentralisées (CTD) en Afrique subsaharienne francophone : le cas du Cameroun. *Journal of Academic Finance*, Vol.12, Numéro 2, P.140-158.
39. Tchatchoua Nya, M. ; Njike Ngomessse, D. et Ketchankeu, P. (2023). Perception des enjeux du contrôle de gestion dans les municipalités au Cameroun : une approche par le cadre théorique de l'acteur stratégique ? *Finance et Finance Internationale*, Numéro 25, Vol.1, 24 Pages.
40. Selmer, C. (2019). Le contrôle de gestion et la performance. *La boîte à outil du Contrôle de Gestion*, P.14-17.
41. Siegel, S., Castellan Jr, N. J. (1988). *Non parametric Statistics for the Behavioral Sciences*, 2nd ed. New York: McGraw-Hill.
42. Sorsanen, J. (2009). *Examining Management Control Systems Packages and Organizational Ambidexterity – Case Tekla Oyj*, Accounting Master's thesis (Finlande).
43. Sinković, G. ; Currie, D. et Bevanda, V. (2011). From it to BSC: the importance of culture in implementing a performance measurement system in Croatia. *Indian journal of economics & business: IJEB*, 10(1), p. 39-55.
44. Wade E. B. (2003). Contrôle de gestion et réforme hospitalière : cas du Sénégal. *Revue Africaine de Gestion*, n° 1, avril, 22 pages.
45. Wade, M. E. B. et Dieng, O. T. (2019). Analyse des pratiques de coût dans les entreprises industrielles au Sénégal. *Revue Africaine de Management*, Vol.4 (3), P.78-102.
46. Walker, K. B., Dunn, L. M. (2006). Proving hospital performance and productivity with the balanced scorecard. *Academy of Health Care Management Journal*, 2: 85-110.