



Les facteurs d'influence de l'implémentation du contrôle gestion : une contribution à partir d'une école supérieure au Cameroun

Rosalie Lydie NGONO

Docteur en Sciences de Gestion

Membre de l'Association de recherche en Comptabilité Contrôle et Audit (ARECCA)

Enseignante à l'ESSEC (Université de Douala)

Mètogbéwè Franciscain E. AGBAZA

Ph.D en sciences de gestion; Enseignant de l'UGLC-SC, Guinée,

Chercheur affilié au LARMAG/Bénin, Membre de l'ARECCA/Cameroun

Résumé:

Plusieurs problématiques animent le contrôle de gestion compte tenu de sa pluralité et sa complexité. Mais les plus dominantes concernent celles des outils de contrôle de gestion. Ces outils se sont distingués selon le type d'entreprise ou selon la stratégie mise en place dans les organisations. Cependant, peu d'étude n'ont pas porté leur intérêt sur les facteurs susceptibles d'empiéter ou impacter la mise en place des outils de contrôle. Dans ce cadre, l'objectif de la présente étude est de s'appesantir à la suite des travaux déjà connus, sur les facteurs qui déterminent la mise en œuvre des outils de contrôle de gestion en contexte camerounais. Pour ressortir ces facteurs, l'étude se propose de faire une étude qualitative à partir d'une observation participante par le biais desquelles deux propositions sont formulées pour guider cette démarche. A l'issue de la recherche, nous débouchons à une typologie de facteurs qui influencent l'implémentation des outils de contrôle de gestion.

Mots clés: Facteurs d'influence, implémentation, outils de contrôle de gestion

Abstract :

Several issues drive management control given its plurality and complexity. But the most dominant concerns those of management control tools. These tools are distinguished according to the type of company or according to the strategy implemented in the organizations. However, few studies have focused on the factors likely to encroach on or impact the implementation of control tools. In this context, the objective of this study is to dwell, following the work already known, on the factors which determine the implementation of management control tools in the Cameroonian context. To highlight these factors, the study proposes to carry out a qualitative study based on participant observation through which two propositions are formulated to guide this approach. At the end of the research, we arrive at a typology of factors which influence the implementation of management control tools.

Keys words : Factors of influence, implementation, management control tools

Digital Object Identifier (DOI): <https://doi.org/10.5281/zenodo.16276031>

1 Introduction

Compte tenu de la mouvance actuelle, les entreprises se trouvent dans des situations complexes les amenant à réfléchir sur la façon dont elles doivent gérer leurs affaires de façon à se maintenir. Malgré ce souci d'assurer leur pérennité, il semble ne pas toujours être facile pour elles de mettre en place des méthodes de gestion appropriées susceptibles de stabiliser leur performance. C'est dans ce sens que la littérature évoque la question de la mise en œuvre des outils de contrôle de gestion ou d'outil de véhiculation du changement (Touchais et Herriau, 2009). Or les outils de contrôle de gestion permettent de guider la gestion globale de l'entreprise. Ils permettent de faire des prévisions qui la concernent, ils alimentent les structures cognitives des acteurs et de servir de guide pour l'activité. Mais, pour que ceux-ci soient mis en œuvre, ils dépendent de certains facteurs liés ou non à l'organisation. Ce sont des facteurs qui favorisent leur mise en place et qui permettent à l'organisation d'atteindre leurs objectifs. Ce qui constitue d'ailleurs le leitmotiv de cet article. Il a pour objectif de s'intéresser aux facteurs organisationnels qui influencent la mise en œuvre des outils de contrôle de gestion.

Dans l'optique d'identifier ce qui impacte la mise en place des outils de contrôle de gestion, nous nous proposons d'organiser l'article en quatre points : Nous présentons dans le premier point, les enjeux de l'implémentation des outils de contrôle de gestion. Au second, nous déroulons la méthodologie qui nous permettra d'identifier les facteurs d'influence de l'implémentation du contrôle de gestion à la suite de laquelle nous débouchons par les résultats au troisième point. Enfin, au dernier point, nous discutons nos résultats et indiquons quelques implications managériales assorties des pistes pour les recherches futures concernant la mise en œuvre du contrôle de gestion.

2 Revue de la littérature

2.1 Conceptualisation des facteurs d'influence de la mise en œuvre des outils de gestion

L'organisation est une entité regroupant la structure et les individus qui assurent sa bonne marche. Pour que celle-ci s'estime équilibrée ou performante, elle dépend de plusieurs facteurs. Ceux qui émanent d'elle et ceux qui dépendent des individus qui la gèrent. Pour circonscrire cette question de facteur, il serait idoine de définir les notions de facteur et d'influence. Le facteur est considéré par le petit robert comme chacun des éléments constitutifs d'un produit. Dans le cadre de l'organisation, le facteur peut intervenir dans les chaînes de production selon la nomenclature de cette organisation. L'influence quant à elle, consiste à expliquer l'action qu'exerce une chose, un phénomène, une situation sur quelqu'un ou sur quelque chose. Relativement à l'objet relatif à cette section, elle vise à s'interroger sur les facteurs organisationnels d'influence de la mise en œuvre du contrôle de gestion, il est question des éléments de l'organisation qui impacte la mise en application des outils de contrôle de gestion. Ce qui nous conduit à visiter dans la littérature, les aspects de management qui impactent sur la mise en place du contrôle de gestion. Vu les multiples approches qui animent le contrôle de gestion, plusieurs interrogations peuvent surgir à cet effet. Les aspects du contrôle de gestion dépendent-ils de l'organisation ou de ceux qui l'animent ? Les facteurs organisationnels sont-ils d'ordre technique ou d'ordre managérial ? Existente-il des éléments de contingence qui imposent la mise en place d'un type de contrôle de gestion ou qui restreignent ou favorisent sa mise en place ? Quel est le processus d'implémentation du contrôle de gestion en tant que passage des leviers informels du contrôle de gestion global ? Faisant suite aux travaux de Zawarsky (2008) qui insiste sur la littérature concernant la nécessité d'introduire le système de contrôle de gestion dans les organisations. Aussi au regard de la multitude de systèmes existants, dans le but d'assouvir la question de manière à comprendre comment on implante le contrôle de gestion ou encore de savoir les facteurs d'influence susceptible d'entraîner ou non la mise en œuvre d'un processus de contrôle de gestion.

Dans ce sens que Bessire (2002) estime que le contrôle de gestion entre dans une logique de concourance dans la mesure où il inclut et évalue toutes les dimensions de la réalité en contribuant tant à l'achèvement des buts organisationnels qu'à la réalisation personnelle des individus. Anthony (1965) présente l'utilisation des ressources en vue de l'efficacité de l'atteinte des objectifs organisationnels comme un processus auquel obéit le contrôle de gestion, elle ne relève pas le caractère influent qui entache les ressources et les objectifs. Pourtant, la quantité voir la qualité des ressources peut avoir une influence sur l'efficacité et l'efficience et par ricochet sur le résultat final. Compte tenu du fait que l'influence puisse expliquer un caractère caché dans la mise en œuvre du contrôle de gestion, est-il possible d'éclaircir sur la notion d'influence ?

Ayant considéré l'influence comme quelque chose qui impacte, ceci traduit de ce fait que selon la littérature que les facteurs d'influence ne soient pas statiques. Ceux-ci dépendent de certaines contingences telles que le présente Chiapello (1996) en proposant une catégorisation des facteurs qui influencent la mise en œuvre des modes de contrôle de gestion sur la base d'un questionnaire formulé comme suit : Qui contrôle ? Sur quoi s'exerce le contrôle ? Quelle est l'attitude du contrôlé ? Quand le contrôle a-t-il eu lieu ? Quels sont les processus de contrôle ? Quels sont les moyens du contrôle ? Les questions formulées par l'auteur visent à faire une recension des types de contrôle mais, ne relèvent pas que cet objectif cache des relations d'influence qui nécessitent d'être abordé parce qu'elles sont susceptibles de fragiliser la performance organisationnelle. Aussi de manière implicite, Touchais et Herriau (2009) se penche sur les facteurs d'influence du changement. Les auteurs ressortent les caractéristiques des outils de contrôle dans le processus de changement du mode de pilotage/ Au regard de ces approches, ce travail n'envisage pas prendre en compte toutes ces questions. Il ne retient que ce qui est de nature à imposer un changement du côté des employés au sein de l'entreprise et qui selon nous émanent de l'apport de la mise en œuvre du contrôle de gestion.

2.2 Enjeux sur les facteurs d'influence de la mise en œuvre des outils de contrôle de gestion.

Dans cette rubrique, nous pouvons avoir deux caractéristiques de facteurs d'influence : il peut s'agir des facteurs qui émanent de l'entreprise elle-même d'une part et d'autre part celle qui provient des individus qui exercent dans celle-ci tant qu'acteurs qui pensent et agissent pour le déroulement effectif des activités en son sein.

2.2.1 Les facteurs d'influence liés à l'organisation

Bien que visant la performance des organisations, la définition du contrôle de gestion ne fait pas l'objet d'unanimité dans la littérature. Ce qui ne favorise pas sa compréhension vue qu'il s'étant autant sur les individus que sur les organisations en les catégorisant (organisation des services, organisation industrielle). Ceci atteste d'ailleurs son importance dans la sphère managériale. Ceci dit, chaque auteur le définit selon la situation à laquelle il s'applique. Cette facette contingente de l'appréhension du contrôle de gestion cache de façon implicite la notion d'influence s'expliquant par la contingence de proposition de définition. C'est d'ailleurs le cas des débats alimentés à ce sujet comme le cas des travaux de Reid et Smith (2000) traitant des facteurs de contingence liés à la taille où on n'y retrouve des crises relevant de la vie d'une entreprise et qui ont un impact sur la mise en place des méthodes de contrôle de gestion. Leurs travaux relèvent de façon sommaire, la question du cycle de vie même s'ils n'ont pas connu beaucoup de succès relativement à ce point. Contrairement aux précédents, les travaux de Moores et Yuen (2001) ont mis un accent sur les pratiques de contrôle de gestion dans les firmes positionnées sur les cinq phases du cycle de vie dont : la naissance, la croissance, la maturité, la relance et le déclin (Miller et Friesen, 1983, 1984). Il a été question de se situer sur la place du contrôle de gestion relativement à chacune de ces étapes. Sur cette base, Millers et Friesen (1983) constatent que le contrôle de gestion se multiplie et se formalise au fur et à mesure que l'entreprise évolue même si la tendance s'inverse au cours de la phase de relance et de déclin. Pendant la phase de démarrage de l'activité, le contrôle de gestion est presque embryonnaire. Il se développe au fur et à mesure que l'activité de l'entreprise prend de l'ampleur. Il s'agit de l'aspect formel du contrôle de gestion qui s'accroît exponentiellement de la naissance à la croissance. Il stagne à la maturité et s'accroît un peu à la relance. Il diminue à la phase de déclin (Moores et Yuen, 2001). Concernant l'importance du contrôle de gestion, les entreprises situées en phase de croissance ou de maturité utilisent une multitude d'outils de contrôle de gestion contrairement aux entreprises en étape de relance ou de déclin.

A côté de la taille et du cycle de vie de l'entreprise qui sont considérés comme des facteurs de contingence de la mise en place du contrôle de gestion, notre attention peut encore être portée sur des systèmes de gestion favorisant la coordination des activités de l'entreprise dans la mesure où le lien avec le contrôle de gestion semble être évident (en tant que dispositif formel s'assurant que les comportements en aval sont en accord avec la stratégie définie par l'organisation en amont). Au regard des différentes définitions de la coordination que la littérature présente, notre choix est penché sur celle proposée par Van de Ven et al (1976) qui considèrent la coordination comme « l'intégration et la mise en place des liens entre parties d'une organisation pour accomplir un ensemble collectif de tâches. Le souci est de savoir comment l'entreprise coordonne les activités qui se déroulent en son sein et essentiellement pour le développement de cette dernière ?

Les études en contrôle de gestion se situent dans les entreprises structurées tel que le type préconisé par Weber (1922) qui est dans une optique bureaucratique et ont un fonctionnement formalisé fondé sur les procédures. Le système repose de ce fait sur une culture rationnelle de l'organisation, dominé par les règles impersonnelles, une organisation rationnelle du travail, une centralisation de la prise des décisions et une hiérarchisation forte. Lorino (2002) montre dans ce sens que l'outil est là pour assurer la qualité du choix de gestion pour la valider, pour la légitimer. L'outil laisse transparaître une certaine rationalité qualifiée d'objective même s'il paraît imparfait et biaisé. Charreaux, 2002 ; Lorino, 2002 ; Bourguignon et Jenkins 2004 montrent dans leurs recherches, la nécessité d'intégrer les aspects sociologiques et cognitifs dans la façon de s'approprier les outils comptables et financiers. Les outils comptables et financiers sont dans ce cadre considérés comme le résultat de la confrontation d'acteurs d'enjeux stratégiques animant ainsi les organisations et les acteurs eux-mêmes.

2.2.2 Acteur, pouvoir et choix de la politique d'implémentation comme facteurs d'influence du contrôle de gestion

Dans sa littérature sur les facteurs de contingence, Chapello (1996) en faisant sa classification, présente la situation du contrôlé et de celui qui contrôle comme acteurs indispensables du système de contrôle. Cette posture cadre avec celle de la présente section dans la mesure où le contrôlé de même que la personne qui contrôle d'une manière ou d'une autre, impactent la mise en place des outils de contrôle de gestion. C'est sur cette base que Zawadzky (2011) fait un tri sur les sources de contrôle rattachables à des leviers informels tels : le pouvoir personnel d'une personne, la pression du groupe (culture, pouvoir norme de comportement) ; soi-même (motivation, auto restriction). Ces sources de contrôle constituent le résumé du travail de Dalton (1971) avec les contrôles organisationnels, les contrôles sociaux et l'auto contrôle également des travaux de Hopwood (1974) qui présente le contrôle administratif, les contrôles sociaux et les autocontrôles. Aussi, dans la même veine, les travaux de Scot (1992) à partir du contrôle interpersonnel et impersonnel mettent en exergue les éléments sur lesquels peut porter le contrôle en tant que dispositif informel, les travaux de Ouchi (1977), Merchant (1982 et 1985), Fiol (1991) et Anthony (1965, 1993), qui par contre, semblent répondre à cette préoccupation en résumant les caractéristiques du personnel et de la qualification ; le contexte affectif du travail, l'identité, la culture et les normes.

À côté de ces caractéristiques, la littérature mobilise les moyens de contrôle tels : la culture, le clan, la société et les interactions individuelles, l'ambiance du travail les leaders synthétisés des travaux de Fiol (1991), Ouchi (1979 et 1980). Ceux-ci reposent sur les aspects liés aux acteurs qui composent l'organisation. Ainsi, la capacité du dirigeant ou de la personne appelée à effectuer le contrôle est supposée entrer dans le processus d'implémentation pour s'approprier les instruments de contrôles. Car cette problématique de l'implémentation du contrôle de gestion repose sur l'assurance que les comportements des salariés sont en accord avec ce qu'on attend d'eux dans le cadre de leur participation à la vie de l'organisation. Ce qui laisse place à la manière dont les décisions sont prises et à l'impact de ces décisions sur les comportements.

La troisième approche que nous évoquons ici est celle qui considère le contrôle de gestion comme « un ensemble de processus qui permettent à une organisation de s'assurer que les décisions et les comportements développés en son sein sont en cohérence avec les objectifs » Cette approche a longtemps été soutenue par Flamholtz (1996) ; Kren (1997) ; Merchant, (1998). Selon nous, cette vision de contrôle pourrait être confondue à celle de Anthony (1965), dans la mesure où elle réitère le but cherché par une organisation, l'atteinte des objectifs même si la précédente ne présente plus l'importance des ressources. Néanmoins, elle relève un autre aspect à considérer dans la recherche autre que l'atteinte de ces objectifs celui de voir l'impact des décisions sur les comportements en lien avec les objectifs fixés. Ceci va dans le sens de Escofet (2010) qui vise à réduire les intentions des managers dans la prise des décisions. L'auteur cherche à amener les managers à ne pas abuser de leur pouvoir en influençant les autres membres de l'organisation. Cette action contribue à éviter que les abus de pouvoir ne conduisent à des comportements qui ne cadrent pas avec ceux attendus dans l'organisation et qui concourent à atteindre les objectifs organisationnels ou encore que ceux-ci ne détournent les individus de l'objectif de l'entreprise.

Merchant et Van Der Stede (2007) pour contrecarrer la vision précédente, explique la convergence du système de contrôle de gestion à partir de la fonction contrôle. Ils soutiennent que l'une des fonctions du contrôle de gestion est d'influencer les comportements afin d'augmenter la probabilité d'atteindre les objectifs de

l'organisation. Dans ce cadre, le contrôle de gestion correspond au cadre où le système de contrôle de gestion est décentralisé. Cela s'explique aussi par la qualité de l'autonomie des personnes qui est relativement réduite. Le reste de personne à qui l'autorité revient essayent quelque peu de formaliser le contrôle de gestion en fonction de la dimension de l'entreprise. Tout de même si la décentralisation de la fonction contrôle de gestion apporte plus d'autonomie, il reste vrai qu'elle ne favorise pas l'abus de pouvoir tel que le soutient la littérature. De ce fait, les managers gagneraient à utiliser à bon escient le pouvoir qu'ils reçoivent pour le bon fonctionnement de leur organisation. Il sera question pour eux d'appliquer leur autorité non pas pour détourner les comportements des individus, mais plutôt dans le but d'avoir tous le regard dirigé dans le sens général souhaité. Alors si l'acteur agit avec le pouvoir, quand n'est-il de son action sur les outils qu'il utilise en faveur de l'organisation ?

Aussi les travaux de Ngono et Elle (2020) bien que n'évoquant pas la question d'influence montre de façon implicite que les outils de contrôle de gestion peuvent avoir un impact sur le comportement des individus. Cette étude indique que la présence de certains outils entraînent la justice et par moment des injustices. Ce qui pourrait donc laisser penser à une emprise de quelque chose sur un acteur. C'est d'ailleurs ce que les travaux de Ngono (2021) confirment à partir d'une étude qualitative menée auprès de 31 opérationnelles dans 17 PME de la ville de Douala. Cette étude relève que les outils, les modes de contrôle de gestion sont source de justice procédurale. Pour mieux comprendre les relations d'influence dans la mise en œuvre du processus de contrôle de gestion, il serait indiqué de penser à apprécier cet aspect à partir d'une théorie.

2.3 Fondement théorique

La plupart des travaux en contrôle de gestion semble trouver leur fondement sur la théorie de la contingence en fonction des situations auxquelles les acteurs se trouvent. Que ce soit en entreprise ou dans la recherche. Ceux qui s'intéressent à l'aspect comportemental du contrôle de gestion s'appuient davantage sur la théorie de l'équité portée sur la répartition des ressources. Dans le cadre de cette étude, nous allons nous intéresser à la manière dont les choses se mélangent au sein d'une organisation, à ce qui combine les acteurs et les moyens pour leur permettre de parvenir à leurs objectifs. A ce qui justifie l'influence de quelque chose sur une autre. Relativement à la théorie de la contingence posée par Chiappello (1996) des questions portant sur sur quoi s'exerce le contrôle ? et Quelle est l'attitude du contrôlé ? ces deux questions montrent que nous sommes dans une situation où les acteurs se trouvent dans un mélange à partir duquel l'on doit parvenir à une situation qui doit davantage favoriser tout le monde. Bien que cela ne soit pas précisé de façon claire dans les travaux de cet auteur, il nous semble judicieux de faire un rapprochement avec la théorie de l'acteur réseau qui axe son intérêt sur l'interaction entre l'acteur et l'instrument pour apprécier le sens de la satisfaction dans les deux sens. Celle-ci est qualifiée théorie de la traduction.

Elle semble porter un intérêt autant sur les humains (individus en organisation) que sur les non humains (ce qui guide l'individu au travail). Elle traduit la combinaison possible qui pourrait exister entre les Hommes et les outils. Elle serait idoine pour comprendre de quelle manière les dispositifs de contrôle de gestion et les dimensions de la justice organisationnelle se mettent ensemble.

Elle s'intéresserait à la façon dont les individus et leur entreprise constituent un tout dans lequel les uns agissent sur les autres. Un axiome qui permet de comprendre la société, la relation que les humains entretiennent avec les non humains (Chiappello et Gilbert, 2013). Ici, ce qui constitue le nœud du réseau vient de l'appréhension juste ou injuste que les individus ont des dispositifs de contrôle de gestion qui agissent sur eux. Ainsi donc, les individus représentent les acteurs et les dispositifs les actants tous se trouvant dans un mélange où l'un doit se servir de l'autre pour avoir une certaine satisfaction. Ceci est intégré dans la vie de l'organisation en trahissant une satisfaction et tout autre effet résultant de l'appréhension que l'on a de chaque dispositif. Ainsi l'Homme mettant en place une batterie d'outils qui lui permettent de veiller sur la bonne marche de son organisation fait face à des comportements fonctionnels ou dysfonctionnels selon que l'outil soit avantageux ou pas pour ses collaborateurs. Ceci conduit à considérer la théorie de l'acteur réseau comme point d'ancrage de la perception de la justice à partir des dispositifs de contrôle.

3. Méthodologie de l'étude

Afin de parvenir à l'objet de cette étude qui vise à relever des facteurs qui influencent la mise en place des outils de contrôle de gestion au Cameroun, nous avons basé notre méthodologie sur une étude qualitative qui intègre les propositions de Yin (2009). Dans ce cadre une étude de cas sera effectuée appliquée à une école supérieure où nous y avons passé huit ans sept mois. Cet environnement permet d'opérationnaliser les aspects ainsi que toutes les autres méthodes qui influenceraient la mise en œuvre du contrôle de gestion dans cet Institut.

3.1 Présentation du cas

C'est une Institution supérieure située en plein centre de la capitale économique du Cameroun. Elle possède quatre écoles : une école des sciences de gestion, une école de formation des ingénieurs, une école des sciences biomédicales et une école des sciences sociales. Elle est constituée non seulement du personnel permanent, mais également des semi permanents. Les permanents sont ceux qui enseignent et qui effectuent des tâches administratives selon les postes qui leur sont attribués. Les semi permanents sont des technologues représentant des individus dotés d'une expérience avérée dans des domaines spécifiques acquise en entreprise ou ailleurs voire même, installés à leur propre compte. Ceux-ci interviennent non seulement comme enseignants mais également comme conseillers à temps opportun pour le compte de l'institut. Ce qui nous amène à nous intéresser à ce cas, c'est le nombre incessant de changement constaté au fil du temps dans cet environnement. Les changements de postes réguliers du personnel permanent et quelque fois des semi-permanents. Plus grave encore des départs de certains personnels appelés à servir ailleurs, des changements de postes dû aux changements d'organigramme voire beaucoup d'aspects susceptibles de questionner sur la stabilité de la gestion dans cette organisation. L'objet de cette recherche étant de ressortir les facteurs d'influences issus de la mise en œuvre des dispositifs de contrôle de gestion, à partir d'une observation participante partant de notre prise de conscience réelle lorsque nous effectuons nos activités de recherche, nous allons ressortir des résultats à partir des différents outils de contrôle qui ont été mis en place au cours des différents postes occupés.

4. Résultats :

A notre passage dans cette prestigieuse école, il nous a été donné d'observer comment se passe le contrôle de gestion en son sein d'où la mobilisation de ce cas pour mieux expliquer la problématique faisant l'objet de ce travail. Au-delà des aspects académiques, cette école est dotée d'une administration bien organisée. Alors, ayant souvent fait face à certains soucis venant soit de l'académie ou même de la gestion administrative, voire du comportement déviant de certaines collègues (des vols réguliers, le mensonge, certaines irrégularités concernant le respect du code éthique, des retards intempestifs...), le manager de cette restructure décide de mettre en place des systèmes de contrôle de gestion en vue d'améliorer la performance organisationnelle. La description de ces systèmes porte sur deux aspects que nous avons longuement observés et où nous y avons pris part. Pour le premier aspect, certains enseignants arrivaient tôt à l'école et déposaient leur sac pour marquer leur présence et y ressortaient, d'autres arrivaient à une heure un peu plus tardive que l'heure normale de début du travail et s'en allaient très tôt pendant que d'autres arrivaient à l'heure indiquée et se mettaient au travail et repartant de là à l'heure indiquée. Ayant constaté ce jeu non harmonieux qui mettait en mal la troisième catégorie des enseignants et personnel administratifs, pour amener les uns et les autres à se conformer en s'alignant à la vision établie par l'école, le manager a décidé de mettre en place un système de registre sous la responsabilité d'un vigile qui enregistre les entrées et les sorties de tout son personnel permanent. Après quelques mois, cette méthode a connu un échec dans la mesure où cela a entraîné des frustrations de certains enseignants consciencieux parce que ceux-ci ont estimé qu'il n'était pas nécessaire de le faire. Pour ces derniers, le manager pouvait bien connaître s'il le voulait bien les personnes en situation irrégulière d'autant plus que celui-ci a des taupes¹ au sein de l'école. Les agissements du manager selon le personnel, l'indigne car il estime que le manager connaît exactement les personnes qui font ce double jeu. Le personnel enseignant étant toujours au centre, fut offusqué par cette pratique qui d'après des échanges que nous avons eus avec certains les démotivait ou encore réduisait leur enthousiasme à agir en faveur de l'école. Les personnes visées s'étant conformées après un certain temps et après un relâchement du responsable du registre et une récidive des personnes visées. Le manager décide une fois de plus de mettre en place un système de contrôle électronique à partir duquel chaque acteur se fait identifier à l'entrée de l'école via un pointage systématique journalier à partir d'un outil qui est le pointeur biométrique. Chaque personnel devait se faire enregistrer à l'arrivée et au retour. Au début cet outil fonctionnait bien. Mais certains personnels malins, essayaient de contourner cet appareil quand ils étaient en retard. Ceux-ci, s'arrangeaient à faire un message mail au responsable des ressources humaines en indiquant qu'il serait arrivé tôt, mais malheureusement ne s'étant pas encore habitué à l'outil, ils auraient oublié de pointer. Au regard de la récidive constatée concernant l'utilisation de cet outil, où certains cherchaient plutôt à le contourner, au regard des résultats donnés par cet appareil, ceci a conduit le manager à instruire le responsable des ressources humaines à imputer une somme dans le salaire au prorata du nombre de fois que quelqu'un n'aurait pas pointé. Cette exigence s'appliquait aux personnes qui soit ne pointaient pas à temps, soit du fait de leur absence non signalée dans le campus n'avaient pas du tout pointé ou alors avaient omis de le faire. De façon globale, cette somme était réduite au prorata du nombre d'absences constatées selon les résultats de l'outil. Ce procédé a amplifié la frustration, le découragement, les rancunes, la désinvolture, la démotivation... au sein de cette école. Il a même

¹ Personnes infiltrées parmi le personnel qui renseignement régulièrement en sourdine le manager sur tout ce qui se passe à l'Institut.

induit la création des clans selon que tu faisais partie des frustrés ou non. Bien plus encore tu appartenais à l'ethnie qui gouverne ou pas. L'observation faite à ce niveau est que, ceux qui appartenaient à l'ethnie gouvernante étaient protégés quelque soit l'acte posé. Ceci laissait transparaître au niveau des autres membres de l'entreprise « la loi de deux poids deux mesures » selon les réponses obtenues suite à un échange que nous avons eu avec un collègue. Cette situation embarrassait ceux qui ont la charge de contrôler les résultats du pointeur et parfois le registre.

Suite à la mise en place de cet outil dont l'usage était volontaire ou involontaire par mission selon les raisons qui étaient données dans les différentes demandes d'explication. Selon le dévoilement lors des échanges que nous avons eus avec certains. Suite à la mise en place du pointeur biométrique, le manager décide d'ajouter à cet outil, une fiche de présence placée auprès de chaque direction afin de confirmer les résultats obtenus au niveau de l'outil numérique. Cette fiche consistait à l'arrivée de chaque personnel de s'enregistrer soi-même en renseignant sur l'heure d'arrivée et en fin de jour de revenir renseigner sur l'heure de départ auprès de ton supérieur. C'était une nouvelle initiative salubre pour ceux qu'on qualifiait de « réglo ». Ceci a commencé à être respecté et au bout d'un temps a disparu parce que ceux qui tenaient ces fiches n'étaient pas présents au moment où il fallait parce qu'occupant les postes et se prenant eux même comme des décideurs ce d'autant plus que cette fiche leur imposait une certaine ponctualité. Par rapport aux employés, cette fiche venait s'inscrire dans la rubrique des outils stimulant le manque de respect voire le mépris à leur égard. Tous les outils ou pratique mis en œuvre pour assurer une bonne gestion de l'institut n'a contribué qu'à dégouter le personnel vis-à-vis de l'école. Ce qui au fil des temps a entraîné de nombreuses démissions et la désinvolture au travail pour ceux n'ayant pas encore eu d'opportunité ailleurs.

Par ailleurs, dans l'exercice de nos fonctions respectivement comme responsable des stages, de responsable du contrôle interne et de coordonnateur du cycle licence. Pendant notre séjour dans cette structure, dans notre premier poste de responsabilité, nous étions trois à ce poste et étions placées sous la responsabilité d'un inspecteur de service qui validait nos actions de recherche et de placement des apprenants en stage. A cette période, l'observation que nous avons faite a porté plus sur les plaintes formulées par d'autres services qui déploraient l'absence d'implication au travail des certains collègues et trouvaient cette situation embarrassante compte tenu de ce que c'était les même qui revendiquaient les avantages du système. Cette situation a amené le manager pour ne pas se contenter des seuls comptes rendus formulés par certains collègues considérés comme « taupes » à mettre en place un système de contrôle consistant à contrôler les entrées et les sorties de tout le personnel et même pour les moins soupçonnés. Ceux qui a été une mauvaise augure pour ceux qui se vouaient à leurs tâches.

Concernant la deuxième responsabilité couplée à la troisième, la première procédure évoquée ci-dessus, était pleinement observée. Les individus n'étant pas satisfait de l'outil de contrôle de gestion, et constatant des départs de certains de nos collègues pour d'autres structures parce que se sentant frustrés des modes de contrôle mis en place. Ceux-ci ont saisi une opportunité qui leur permettait de partir à leur tour. C'est cette brèche qui a été à l'origine d'un grand déséquilibre au niveau de l'académie laissant la possibilité de départ d'un grand nombre d'enseignants. Cette situation a créé une ambiance morose qui n'a fait qu'aiguïser l'envie des autres enseignants à vouloir partir. Ce qui a été fait pour une deuxième fois. L'observation que nous avons également faite pendant cette période est que, certains s'estimant frères du manager se donnaient certaines libertés et posaient des actes qui restaient impunis ou encore ceux qui avaient certaines affinités avec ce dernier. Pendant que lorsque ce n'était pas le cas, tout le monde constatait une réaction envers la personne concernée par l'acte posé. Ceci a davantage nourrit une ambiance de méfiance dans l'institut laissant la place aux clans. De plus, la divulgation des informations confidentielle détenue par des taupes notamment en ce qui concerne l'état des salaires indiquant toujours l'écart qui existe entre ceux qui sont de l'ethnie du manager, ceux qu'il estime et ceux qu'il ne considère pas du tout. Parfois encore une décision qui pourrait être prise à l'égard d'un non favorisé était embarrassante d'être murmurée entre certaines personnes. Une autre situation qui fragilise le système de contrôle c'est des cambriolages réguliers des « frères » du manager qui incite le manager à suspecter tout le monde alors que celui-ci sait ce qui se passe. Ceci offusque davantage le personnel innocent. Nous pouvons également citer le zèle et désinvolture de ces frères par rapport au travail qui amène les autres non protégés à se désengager. Cet ensemble de situations nous conduit à consigner dans le tableau qui suit l'appréhension des facteurs d'influence de la mise en œuvre d'un système de contrôle de gestion comme suit :

Tableau 1 : Facteurs d'influence de la mise en œuvre d'un système de contrôle de gestion

Facteurs	Outils mis en œuvre	Conséquences du côté des employés
Attitude du manager	Pointeur biométrique ; Registre de suivi des présences ; Fiche de suivi des présences ;	Laxisme, désengagement, absence de considération, démotivation,

	Taupes (personnes instrumentalisées)	désinvolture, découragement
Comportement des employés	Timesheet (rapport d'activités)	Boude, mécontentement, frustration, désinvolture, attitude de sournoiserie, motivation et démotivation

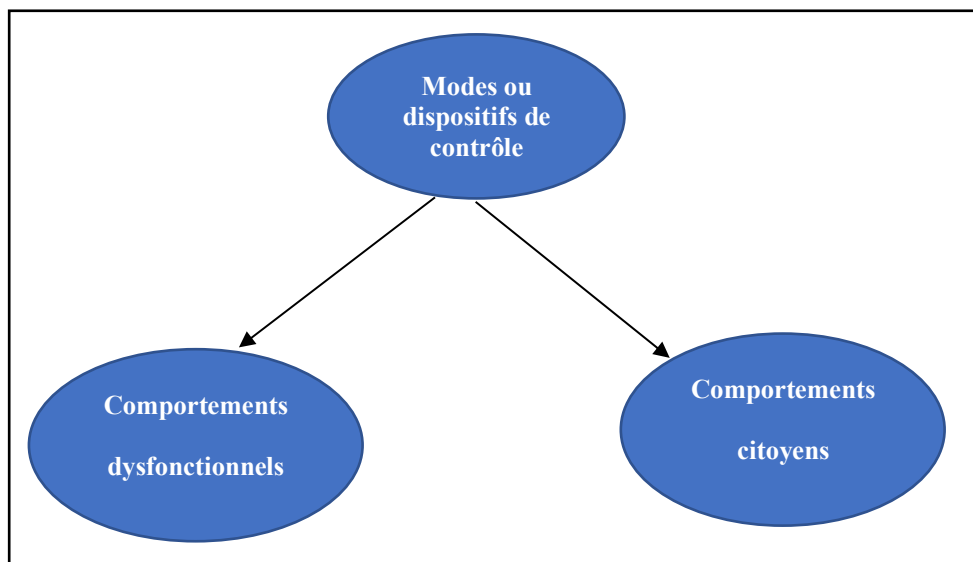
Source : Nous même à partir des données collectées

Au terme de cette étude qualitative, il est indiqué de formuler des propositions de recherche qui pourraient être utiles dans le cadre d'une recherche à forte dimension. De ce fait, ces propositions seront formulées à trois niveaux : au niveau du management, au niveau des outils ainsi qu'au niveau des acteurs.

1. La conciliation des sentiments de famille à l'exigence de contrôle enfreint à la mise en œuvre des outils de contrôle de gestion.
2. La non exploitation sérieuse des outils mis en place empêche une bonne analyse des résultats issus de ces outils sur le temps.
3. La non implication des acteurs aux outils mis en place enfreint à l'évolution du contrôle de gestion

4.1 Modèle explicatif des facteurs d'influence de la mise en œuvre des dispositifs de contrôle

Par rapport aux résultats issus de l'observation participante, nous pouvons faire une proposition de modèle qui pourrait servir à approfondir cette étude sur le plan quantitatif. Celui-ci se présente comme suit :



Source: Nous meme

5. Discussion et la conclusion

5.1 Discussion

Les études sur le contrôle de gestion restent beaucoup plus techniques comme le présente la plupart des travaux. Pourtant, celles-ci gagneraient à s'atteler dans le domaine managérial en examinant la manière d'agir du manager ou de répondre aux instructions des supérieurs par les employés. Ceci permettra de mieux apprécier les effets induits du fait de la combinaison de la technicité aux instructions managériales. Ce qui semble être autant important à partir des résultats obtenus dans ce travail en l'occurrence, les outils mis en place pour stimuler les prises de consciences. C'est ce que préconise d'ailleurs les travaux de Ngono et Ellé (2020) à la suite des travaux de Langevin et Mendoza (2013, 2014). Compte tenu de ce que, les auteurs ont constaté que les outils appliqués avait un impact sur les individus et ce qui de fait est à l'origine des justices voire des injustices organisationnelles constatées dans certaines organisations comme l'insinue certaines recherches.

Bien que certains travaux se penchent sur la justice des dispositifs de contrôle de gestion, comme élément pouvant constituer un frein à l'atteinte des objectifs organisationnels, il n'en reste pas moins vrai que d'autres

facteurs par le biais des mêmes outils, comme l'infiltration des taupes dans le système aidant à la prise des décisions. Ce qui peut aussi avoir un impact sur la performance de l'entreprise. C'est dans ce sillage que la présente étude est inscrite dans la mesure où elle montre effectivement que certains facteurs techniques ou une décision managériale fragiliseraient le comportement des employés ou leur implication au travail. Ainsi, que ce soit du côté du manager ou de même de celui des employés, nous notons une relation d'influence. Ce résultat est de même avec l'étude de Ngantchou et Sadefo (2020) qui indiquent une relation d'influence via la détention du pouvoir par les taupes.

Compte tenu de ce que l'étude n'est axée que sur un cas. Il serait indiqué de multiplier les cas afin de mieux apprécier les résultats obtenus dans ce travail. Il serait aussi possible d'apprécier l'appréhension qui peut provenir du manager lorsque celui-ci a le souci de faire évoluer l'entreprise et qu'en retour malgré les moyens mis en place n'obtient pas de résultats probants. Faire une étude élargie à partir d'un questionnaire serait aussi louable afin d'en savoir davantage sur les facteurs qui influencent la mise en œuvre du contrôle de gestion compromettant son objet qui est la recherche de la performance. Il pourrait certainement être important de faire un dépassement concernant les outils usuels utilisés comme le budget, tableau de bord... en retenant tous les autres outils servant à faire un quelconque contrôle afin de mettre un accent sur les relations d'influence. Migrer sur la théorie de la structuration de Giddens (1987) constitue également une piste dans la mesure où elle préconise une résolution des dualités susceptibles de survenir dans les systèmes. Elle se présente comme un cadre qui combine l'action des individus et les structures pour comprendre les réalités vécues dans les organisations.

5.2 Conclusion

Appréhender le contrôle de gestion uniquement dans sa posture instrumentale ne permet pas de cerner tous ses contours. Il a semblé important depuis les travaux de Langevin et Mendoza (2013 et 2014) ainsi que ceux de Merchant (1990) que le contrôle de gestion cachait une facette riche qui est en lien avec les individus ou de façon précise touche la gestion des ressources humaines. C'est dans cette rubrique que l'article s'inscrit et contribue pour amener les managers à une prise de conscience relativement aux modes de contrôle mis en place dans leurs entreprises. L'article relève au final, deux types de facteurs : ceux liés à l'organisation qui proviennent de celui qui dirige et ceux qui dépendent des acteurs tant que personnel parfois emprisonné par la gestion approximative des managers qui inclut des indicateurs dans le système de gestion entraînant de ce fait une contre-performance. A contrario, au regard de la logique managériale visée qui est celle de l'alignement des objectifs individuelle dans le sens de l'objectif générale, relativement aux résultats issus de l'observation participante, le comportement du manager pourrait être celui qui attise les comportements déviants au sein de sa structure. Dans ce sens, il serait important pour les managers de dissocier les sentiments qui parfois peuvent être familiaux ou ethniques à la gestion de l'entreprise. L'étude montre que ces sentiments conduisent à une mauvaise prise des décisions. Ce qui d'ailleurs a entraîné de nombreux départs dans cette structure. Il serait donc opportun de mettre un accent de façon large sur plusieurs PME à dominance ethnique afin d'apprécier les facteurs qui influencent la mise en œuvre du contrôle de gestion de façon générale dans cette capitale économique.

Cependant, il convient de souligner certaines limites inhérentes à cette étude. D'une part, l'étude de cas unique peut limiter la généralisation des résultats à l'ensemble des PME du Cameroun. Une étude ultérieure avec un échantillon plus large et aléatoire permettrait de renforcer la représentativité des conclusions. D'autre part, l'approche exclusivement qualitative utilisée ici pourrait négliger certaines dynamiques quantitatives importantes, telles que les perceptions culturelles ou les interactions personnelles au sein des PME. Une approche mixte, combinant analyses quantitatives et qualitatives, fournirait une compréhension plus nuancée des facteurs d'influence dans ce type d'entreprises. Enfin, l'étude se concentre exclusivement sur une entreprise du Cameroun; étendre cette analyse à d'autres pays permettrait de déterminer dans quelle mesure ces comportements sont universels ou spécifiques à un contexte donné.

REFERENCES

- [1] Auzair S. (2010) « Organisational Life Cycle Stages and Management Control
- [2] Systems in Service Organisations » School of Accounting, Faculty of Economics and Business
Universiti Kebangsaan Malaysia, 43600 Bangi, Selangor, Malaysia ;
- [3] Becos P. et Mendoza C. (1999) « Contrôle de gestion, qualité des informations pour la prise des
décisions et facteur de contingence », 20ième congrès de l'AFC, France. Pp. CD-Rom, 1999, halshs-
00587783 ;
- [4] Boitier M. (2008), « L'influence de gestion intégrée sur l'intégration des systèmes de contrôle de
gestion », Comptabilité-Contrôle-Audit (Tome 14), P. 33-38, DOI 10.3914/cca.141.0033 ;

- [5] Chiapello E. (1996) ; « Les typologies de contrôle de gestion et leurs facteurs de contingence : essai d'organisation de la littérature », Comptabilité-contrôle-audit (Tome 2) ; P. 51-74, DOI 10.3971/cca.022.0051 ;
- [6] Chanegrih T. (2015) ; « l'évolution des outils de contrôle de gestion : une influence culturelle ? », management et avenir N°82, P. 17-36, DOI 10.3971/mav.082.0017;
- [7] Condor R. (2012) « le contrôle dans les PME : une approche par la taille et le cycle de vie », Revue Internationale P.M.E. 252 (2012): 77–97. DOI : 10.7202/1015800ar ;
- [8] Fornerino M., Godener A., et Ray D. (2010) « La satisfaction des managers vis-à-vis du contrôle de gestion et leur performance managériale » ; Comptabilité-Contrôle-Audit (Tome 16 p. 101-126 ;
- [9] Justin J. (2004), « Proposition d'un cadre conceptuel d'analyse des jeux d'acteurs cristallisés dans et par les outils de contrôle », Comptabilité-Contrôle-audit Tome 10, p.213-236. DOI : 10.3917/cca.103.0213 ;
- [10] Kallunki J. et Silvola H. (2008) ; « The effect of organizational life cycle stage on
- [11] the use of activity-based costing » ; Department of Accounting and Finance, University of Oulu, PO Box 4600, FIN-90014 Oulu, Finland ;
- [12] Maurel C. (2008) ; « Les caractéristiques du contrôle de gestion au sein de la société de coopérative », Comptabilité-contrôle-Audit (Tome 14) ; P. 155-177, DOI 10.3971/cca.142.0155 ;
- [13] Ngono R. & Elle N. (2020) « Identification du sentiment de justice organisationnelle dans les dispositifs de contrôle de gestion », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume » pp : 750-768 » ;
- [14] Ngono R. (2021), « contrôle de gestion et justice organisationnelle : les enseignements du contexte camerounais », Théorie et management des organisations, Questions de société : une perspective africaine, pp 263-283 ;
- [15] Merchant K. (1990), « The effects of financial control data manipulation and management Myopia », Accounting organizations society, Vol 15, N° 4, p : 297-313 ;
- [16] Meyssonier F. et Zawasky C. (2008) ; « L'introduction du contrôle de gestion en PME : Etude d'un cas de structuration tardive de la gestion d'une entreprise familiale » ; volume 21, numéro 1 ;
- [17] Rouchon S., Perez M. et Teyssier C. (2006) « L'influence des facteurs organisationnels et stratégiques sur l'appropriation des outils comptables et financiers », management et avenir N°9, p. 127-140 DOI 10.3917/mav.009.0127 ;
- [18] Sponem S. (2002), « L'explication de la diversité des pratiques budgétaires : une approche contingente » 23e congrès de l'AFC, Toulouse, France pp. 1-23, hal <00463692 ;
- [19] Santin S. et Van Caillie D. « Le design du système de contrôle de gestion des PME: une quête de stabilité adaptative » La comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité, May 2008, France. pp.CD Rom, 2008. <halshs-00525973> ;
- [20] Wegmann G. « les tableaux de bord stratégique analyse typologique, proposition d'un guide de mise en place et description d'un processus d'élaboration » ;
- [21] Zawadzki C. (2011) « l'évolution du fonctionnement de la PME lors de l'introduction du contrôle de gestion » Montpellier France, pp.cd-rom. Hal-00650594.