

Rôle des outils de contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance organisationnelle des entreprises au Cameroun

Alain Gilles FOKA TAGNE Enseignant-Chercheur Université de Dschang, Cameroun alainfoka58@yahoo.fr	Nestor Magloire LETSINA Docteur Université de Dschang, Cameroun, nletsina@yahoo.fr	David Claude NOUHOU NKENGANG Doctorant Université de Dschang, Cameroun davidnouhou95@gmail.com	Aurélien FOMEKONG NOUBOSSE Doctorant l'Université de Dschang, Cameroun. aureliennoubosse@yahoo.fr
---	---	--	---

Résumé

Objectif : L'engagement d'une entreprise à atteindre l'excellence est largement déterminée par l'utilisation des outils de contrôle de gestion mis en place (Ngo Biheng et al., 2020). Dans ce contexte, l'objectif de cet article est d'analyser l'effet de l'utilisation des outils de contrôle de gestion mise en place par les entreprises sur leur performance organisationnelle au Cameroun.

Méthode : Pour y parvenir, nous exploitons les données collectées via un questionnaire au cours de la période 2019, sur un échantillon de 77 entreprises exerçant leurs activités au Cameroun. Concernant les outils statistiques, nous avons utilisé les tris à plats pour la description des variables qualitatives de l'étude, les caractéristiques de tendance centrale et de dispersion pour les variables quantitatives de l'étude, l'Analyse en Composantes Principales (ACP) pour calculer les indices synthétiques de la performance organisationnelle, du budget et du tableau de bord prospectif. Pour étudier la relation existante entre les outils de contrôle de gestion et la performance organisationnelle des entreprises on a eu recours à la méthode des Moindres Carrés Ordinaires.

Résultats : Dans l'ensemble, les résultats indiquent que le tableau de bord prospectif fait partie des outils du contrôle de gestion qui améliorent le plus la performance organisationnelle des entreprises contrairement à l'utilisation du budget qui bien qu'utiliser par 58,5% des entreprises de l'échantillon n'influence pas significativement la performance organisationnelle des entreprises au Cameroun.

Originalité/Pertinence : Bien que la relation entre les outils du contrôle de gestion et la performance organisationnelle ait été mise en avant dans la littérature, il reste que très peu de travaux ont été réalisés dans le contexte camerounais. Le bilan de ces travaux empiriques aboutit à des conclusions nuancées, parfois contradictoires et n'apporte pas de connaissances cumulatives et généralisables. Notre étude devrait contribuer au débat relatif à la relation entre les outils du contrôle de gestion et la performance organisationnelle dans les entreprises.

Contributions sociales/de gestion : La contribution de cette étude est importante dans la mesure où l'utilisation des outils de contrôle de gestion à l'instar du tableau de bord prospectif permet aux responsables de l'entreprise de s'approprier des objectifs stratégiques et de stimuler par la suite leur processus d'apprentissage organisationnel.

Mots clés : Outils de contrôle, Tableau de bord prospectif, Budget, Performance organisationnelle, Théorie de contingence, Théorie d'agence, Théorie de l'apprentissage organisationnel.

The role of management control tools in improving the organizational performance of companies in Cameroon

Abstract

Objective: A firm's commitment to excellence is largely determined by the use of management control tools put in place (Ngo Biheng et al., 2020). In this context, the objective of this paper is to analyze the effect of the use of management control tools implemented by firms on their organizational performance in Cameroon.

Method: To achieve this, we exploit data collected via a questionnaire during the 2019 period, on a sample of 77 companies operating in Cameroon. As for the statistical tools, we used flat sorts for the description of the qualitative variables of the study, central tendency and dispersion characteristics for the quantitative variables of the study, Principal Component Analysis (PCA) to calculate the synthetic indices of organizational performance, budget, and balanced scorecard. To study the existing relationship between management control tools and organizational performance of companies, the Ordinary Least Squares (OLS) method was used.

Results: Overall, the results indicate that the Balanced Scorecard is one of the management control tools that most improve the organizational performance of firms, unlike the use of the budget, which, although used by 58.5% of the firms in the sample, does not significantly influence the organizational performance of firms in Cameroon.

Originality/Relevance: Although the relationship between management control tools and organizational performance has been highlighted in the literature, very little work has been done in the Cameroonian context. The results of this empirical work lead to nuanced and sometimes contradictory conclusions and do not provide cumulative and generalizable knowledge. Our study should contribute to the debate on the relationship between management control tools and organizational performance in firms.

Social/management contributions: The contribution of this study is important insofar as the use of management control tools such as the Balanced Scorecard enables company managers to take ownership of strategic objectives and subsequently stimulate their organizational learning process.

Key words: Control tools, Balanced Scorecard, Budget, Organizational performance, Contingency theory, Agency theory, Organizational learning theory.

Introduction

Le concept de contrôle de gestion a suscité plusieurs débats dans la littérature pour ce qui est de son efficacité dans la prise de décision. En effet, le contrôle de gestion est un outil permettant d'assurer la qualité des décisions prises dans une organisation (Bescos et al., 1995). De plus, l'importance du contrôle de gestion dans la recherche de la performance organisationnelle, se situe au premier plan des débats actuels dans la littérature. Le contrôle de gestion veille à la déclinaison de la stratégie et le pilotage de la performance globale, mais il a aussi un autre rôle plus interactif et stratégique (Boussetta et Alami, 2017). Depuis son émergence dans les années 1920 chez *General Motors* et sa première définition par Anthony (1965)¹, le contrôle de gestion s'est toujours avéré délicat à définir (Bouquin, 1996). Toutefois, l'examen de la littérature en la matière permet de constater qu'il existe un certain consensus autour de la seconde définition d'Anthony (1988). Ce dernier définit le contrôle de gestion en mettant en exergue le lien entre le contrôle et la stratégie. La relation évoquée par cette définition constitue un des fondements du contrôle : « *le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation* ». L'adoption du contrôle de gestion par les entreprises est justifiée par la corrélation positive entre la mise en place de ce système et l'augmentation de la performance organisationnelle de l'entreprise (Fornerino et al., 2010).

Cependant, la recherche de la performance organisationnelle concerne toutes les parties prenantes et suppose la prise en compte dans son évaluation de critères de performance financière et non financière. Tout comme le contrôle de gestion, la performance organisationnelle est une notion difficile à apprécier (Steers, 1977 ; Rogers et Wright, 1998). D'après Morin et al. (1994), apprécier l'efficacité organisationnelle « *c'est prononcer un jugement sur une organisation fondée sur un certain nombre de critères, qui sont des résultats souhaités, désirables, recherchés* ». D'après Kalika (1988), la performance organisationnelle se définit comme « *les mesures portant directement sur la structure organisationnelle et non sur ses conséquences éventuelles de nature sociale ou économique. Pour lui, ces critères de mesure sont intéressants dans la mesure où ils permettent de discerner les difficultés organisationnelles au travers de leurs premières manifestations, avant que les effets induits par celles-ci ne soient ressentis d'un point de vue économique* ».

Selon Abi Azar (2006), la survie des entreprises dépend en partie de la qualité des outils de gestion dont elles disposent. Un certain nombre d'auteurs (Chiapello et Desmond, 1994 ; Lebas, 1994) laissent entendre que les tableaux de bord présentent les caractéristiques intrinsèques pour jouer un rôle majeur dans le pilotage de la performance des entreprises. C'est d'ailleurs pour cette raison que Kaplan et Norton (1996) relevaient que l'efficacité des outils de contrôle de gestion comme les tableaux de bord dépendent de la prise en compte simultanée des indicateurs financiers et non financiers dans l'appréciation des performances de l'entreprise. Plusieurs travaux ont tenté de mettre en relief le lien pouvant exister entre l'utilisation du tableau de bord stratégique ou Balance Scorecard (BSC) et la performance de l'organisation lorsqu'elle est appréhendée par sa dimension organisationnelle (Kaplan et Reynolds, 2002 ; Walker et Dunn, 2006 ; Kollberg et Elg, 2011 ; etc.). Dans la même lancée, certains auteurs ont classé les relations qui existent entre la planification stratégique et la performance organisationnelle par groupe. Ainsi, le premier groupe a trouvé une relation positive entre la planification stratégique et la performance (Ansoff et al., 1970 ; Robinson et al., 1984 ; Capon et al., 1994 ; Hopkins et Hopkins, 1997, Peel et Bridge, 1998 ; Takoudjou et al., 2019 ; Deutou et al., 2019). Le deuxième groupe a trouvé une relation négative (Bresser et Bishop, 1983 ; Fredrickson et Mitchell, 1984 ; Whitehead et Gup, 1985) et enfin, le troisième n'a trouvé aucune relation significative entre la planification stratégique et la performance organisationnelle (Robinson et Pearce, 1983 ; Fredrickson et Mitchell, 1984 ; Shrader et al., 1984). Cette ambiguïté des

¹« Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs communs de l'organisation ».

résultats a conduit certains auteurs à conclure que l'impact de la planification stratégique rationnelle sur la performance reste un sujet problématique et non résolu (Mintzberg,1994).

La théorie de la contingence développée par Lawrence et Lorsch (1973) a été évoquée pour expliquer la relation qui lie le contrôle de gestion et la performance organisationnelle. Deux catégories de facteurs sont successivement prises en compte : les facteurs liés à la contingence organisationnelle et les facteurs relatifs à la contingence comportementale. La théorie de la contingence structurelle apporte une contribution significative à la compréhension des systèmes de contrôle (Covaleski et al., 1996). Quant à la contingence comportementale, elle précise que les caractéristiques comportementales propres à chacun des acteurs sont susceptibles d'influencer les pratiques de contrôle de gestion. Ainsi, les facteurs de contingence tels que la taille de l'entreprise, la forme juridique, le secteur d'activité, l'âge du dirigeant, son genre et son niveau de formation sont susceptibles d'influencer les pratiques de contrôle de gestion. C'est d'ailleurs pour cette raison que Lorino (2000) souligne, qu'il n'existerait pas un modèle universel du pilotage de l'entreprise. Pour lui, la performance d'une entreprise est conditionnée par l'alignement de ses outils aux différents facteurs de contingence auxquels elle est assujettie.

Au Cameroun, le contrôle de gestion reste une pratique actuellement pris en considération dans les entreprises quelles que soient leurs tailles et leur secteur d'activité. L'engagement d'une entreprise à atteindre l'excellence est largement déterminée par l'utilisation des outils de contrôle de gestion mis en place (Ngo Biheng et al., 2020). C'est ainsi que lors des deuxièmes assises de « l'université du GICAM »² tenues en juin 2013 autour du thème : « *comment bâtir une entreprise performante et intelligente* », il a été fortement recommandé aux chefs d'entreprises camerounais d'utiliser plusieurs outils modernes d'aide à la prise de décision à l'instar des tableaux de bord. Bien que la relation entre les outils du contrôle de gestion et la performance organisationnelle ait été mise en avant dans la littérature, il reste que très peu de travaux ont été réalisés dans le contexte camerounais. Quelques auteurs se sont exprimés à ce sujet (Avélé et Bikourane, 2016 ; Takoudjou et al., 2019 ; Deutou et al., 2019 ; Ngo Biheng et al., 2020). Le bilan de ces travaux empiriques aboutit à des conclusions nuancées, parfois contradictoires et n'apporte pas de connaissances cumulatives et généralisables. Notre étude devrait contribuer au débat relatif à la relation entre les outils du contrôle de gestion et la performance organisationnelle dans les entreprises. De ce fait, la présente étude s'interroge sur *la nature du rôle joué par l'utilisation des outils de contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance organisationnelle des entreprises au Cameroun ?*

L'objectif de cette étude est donc d'évaluer le rôle joué par les outils de contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance organisationnelle des entreprises au Cameroun. Pour y parvenir, nous exploitons les données collectées via un questionnaire au cours de la période 2019 par le Laboratoire de Recherche en Management (LAREMA) de la Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de l'Université de Dschang, sur un échantillon de 77 entreprises exerçant leurs activités au Cameroun.

Le présent article est structuré en trois sections. La première section présente une revue de la littérature sur le sujet. La deuxième section traite de l'opérationnalisation de la recherche empirique. La troisième section quant à elle présente les résultats suivis de leur discussion.

1. Revue de la littérature

Il est question dans cette section de présenter brièvement les outils du contrôle de gestion et le concept performance organisationnelle, ensuite les théories susceptibles d'expliquer la relation entre le contrôle de gestion et la performance organisationnelle et enfin, une synthèse empirique devant conduire à la déduction des hypothèses de recherche.

² « L'université du GICAM » est une plateforme de réflexion et d'échange qui regroupe des chercheurs d'université, des experts et des chefs d'entreprises membres du Groupement Inter-patronal du Cameroun (GICAM).

1.1.L'état de l'art sur les outils du contrôle de gestion et le concept de performance organisationnelle

Nous commençons par faire un inventaire des outils de contrôle de gestion utilisés par les entreprises. L'objectif étant de justifier ceux retenus dans le cadre de notre travail. Par la suite, il est question de montrer que la performance est un concept polysémique.

L'état de l'art sur les outils du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion se définit comme une discipline de pilotage de la performance organisationnelle. Ainsi, son efficacité s'avère déterminante pour la survie et la compétitivité des entreprises. Selon Berland (2009), les différents outils de contrôle de gestion utilisés par les entreprises peuvent être regroupés en quatre grandes approches à savoir : l'approche par les coûts, l'approche par les budgets, l'approche par les tableaux de bord (tableau de bord de gestion et tableau de bord équilibré ou prospectif) et les autres formes d'approches (benchmarking, etc.). Pour faciliter la compréhension des approches du contrôle de gestion utilisée par les entreprises, le même auteur les regroupe en deux grandes catégories: une première catégorie constituée des approches traditionnelles (calculs des coûts, budgets) et une seconde constituée des approches modernes (tableaux de bord de gestion, tableaux de bord prospectif, benchmarking). Au sens de Nobre (2001), les outils de contrôle de gestion dits traditionnels reposent sur l'analyse statique de l'activité de l'entreprise alors que ceux qualifiés d'outils modernes sont basés sur l'analyse dynamique de l'activité de l'entreprise.

Dans le cadre notre étude, nous avons retenu l'approche par le budget et l'approche par les tableaux de bord. En effet, il ressort d'une étude effectuée par Takoudjou et al. (2019) qu'une forte proportion d'entreprises au Cameroun (70%) utilisent les outils traditionnels de gestion (calcul des coûts et budgets) contre seulement 21% et 9% qui utilisent respectivement les outils modernes comme les tableaux de bord et le benchmarking. Leur étude révèle que les entreprises informelles valorisent considérablement les outils traditionnels de gestion contrairement aux entreprises formelles qui valorisent plus les outils modernes de gestion comme les tableaux de bord. Ces statistiques ont influencées notre choix à retenir les approches par le budget et les tableaux de bord. Ainsi, un budget est l'expression quantitative du programme d'actions par la direction et couvre généralement une période annuelle (Horngren, 2003). Pour Merlo (2003), le budget permet de disposer de la meilleure visibilité possible sur l'année à venir et fixe un cadre et des objectifs clairs à chacun, son utilité ne s'arrête pas là. En effet, cet instrument peut aider les dirigeants à contrôler depuis le sommet stratégique leurs subordonnés d'une part, et d'autre part, à prendre des décisions en fonction des objectifs et des informations disponibles.

Le tableau de bord quant à lui est un outil de gestion apte à améliorer le changement au sein des entreprises par l'introduction de plusieurs indicateurs (Chiapello et Delmond, 1994). Bouquin (1986) définit le tableau de bord comme un « *ensemble d'indicateurs peu nombreux conçus pour permettre aux gestionnaires de l'organisation de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions* ». Boix et Feminier (2003) vont dans le même sens que ces auteurs en relevant que « *le tableau de bord est un outil destiné au manager pour lui permettre, grâce à des indicateurs présentés de façon succinctes, de contrôler le fonctionnement de son système en analysant les écarts importants afin de prévoir et d'en juger* ». Pour Amrani (2018), le tableau de bord peut donc être considéré comme un instrument d'appréciation des différents aspects de la vie de l'entreprise, dans la mesure où il doit être adapté à sa taille et à la spécificité de son activité. En effet, pour elle, lorsque cet outil est bien conçu, il peut offrir à ses utilisateurs plusieurs perceptions sur la situation financière de l'entreprise sur une courte voir une longue durée.

En résumé, le dévolu porté sur ces deux outils de contrôle par les entreprises peut être dû au fait qu'ils sont complémentaires. En effet, le contrôle budgétaire fournit avec retard des informations exhaustives mais limitées aux données comptables et financières (Amrani, 2018). Par conséquent, il doit être complété par des outils rapides comme les tableaux de bord prenant en compte les données financières et non financières.

La performance : un concept polysémique

Le concept de performance constitue un des fondements majeurs des recherches effectuées en sciences de gestion, puisque leur finalité consiste à « *l'amélioration des performances des organisations* » (Marchesnay, 1993). Cependant, bien qu'il soit largement utilisé tant dans la littérature que dans les milieux organisationnels, il ne fait pas l'unanimité autour d'une définition, celle-ci ne prend de sens que dans le contexte où il est employé. Dans le champ de l'entreprise, Marion et al. (2012)³ relèvent que la performance peut être définie comme : le résultat d'une action (Bouquin, 2004), le succès de l'action (Bourguignon, 1995), ou bien à partir des modes d'obtention du résultat (Baird, 1986). D'ailleurs, Zineb (2017) relève que l'évaluation d'un aspect de la performance financière par exemple, pourra être suffisante, alors que dans d'autres cas, il sera préférable de travailler sur une notion de performance multicritères qui inclut la performance économique, la performance financière, la performance des processus, la performance organisationnelle, etc.

Le volet purement financier de la performance a fait l'objet de fortes critiques dans la littérature (Lebas, 1995 ; Bouquin, 2004 ; Dohou-Renaud, 2007), car il n'intègre pas les parties prenantes qui participent au développement de l'entreprise. Ainsi, pour mieux appréhender tous les contours du concept de performance organisationnelle, objet de ce travail, certains auteurs (Kalika, 1988 ; Kaplan et Norton, 1992, 1993 ; Morin et al., 1994 ; Zineb, 2017) proposent une vision plus large de la notion de résultat, en proposant d'intégrer des indicateurs variés comme la qualité du produit et du service, la mobilisation des employés, le climat de travail, la productivité et la satisfaction de la clientèle.

1.2. Théories explicatives de la relation contrôle de gestion et performance organisationnelle des entreprises

En plus de la théorie de contingence, qui a longtemps été retenue pour expliquer la relation entre contrôle de gestion et performance organisationnelle, d'autres théories comme la théorie de l'agence et la théorie de l'apprentissage peuvent aussi être retenues pour expliquer cette relation. Ce qui justifie l'intérêt de présenter ces deux théories.

Apport de la théorie de l'agence

La théorie de l'agence a été développée en 1976 par Jensen et Meckling. Cette théorie repose sur la relation d'agence qui se définit comme étant « *un contrat dans lequel une personne a recours aux services d'une autre personne pour accomplir en son nom une tâche quelconque, ce qui implique une délégation de nature décisionnelle à l'agent* ». Elle permet d'expliquer la pratique et les types de contrats permettant d'optimiser la relation entre l'agent (à qui l'on délègue) et le principal (celui qui délègue). La théorie d'agence présuppose un conflit d'intérêts entre l'agent et le principal. Ce conflit résulterait du fait que chaque partie cherche à maximiser sa propre fonction d'utilité au détriment de l'autre.

Selon les approches contractuelles, le contrôle de gestion est un outil de régulation des comportements. Il doit être élaboré et utilisé comme un outil de mesure des performances, un

³Cité par Salgado (2013) dans la performance : une dimension fondamentale pour l'évaluation des entreprises et des organisations.

système d'information et de communication pour limiter les comportements opportunistes. Il doit également contribuer à la convergence des objectifs individuels et organisationnels. Dans cette perspective, les travaux renvoyant à la théorie d'agence convergent vers l'utilisation des outils de gestion tels que le Balance Scorecard (BSC) qui offre la possibilité d'évaluer à partir des indicateurs financiers et non financiers à court et à long terme la performance des entreprises. En effet, le BSC permet de supprimer les comportements opportunistes, grâce à la mise en évidence des liens de cause à effet et dénoue les problèmes de coordination (Oyon et Morraj, 1998). C'est pour cela que Poincelot et Wegmann (2005) relèvent que les critères non financiers s'insèrent dans les mécanismes incitatifs et de contrôle afin d'éviter que les salariés ou le dirigeant ne gaspillent de la valeur potentielle. Pour ces auteurs, les critères non financiers permettent de réduire les conflits d'intérêts opposant actionnaires et dirigeants, ou dirigeants et salariés, et cela davantage que les critères financiers, car ils sont aussi des moyens plus adaptés pour évaluer la performance.

Apport de la théorie de l'apprentissage organisationnelle

La théorie de l'apprentissage organisationnel a été développée par Agyris et Schön en 1978. Cette théorie suppose qu'une firme crée de la valeur si elle est capable de générer des apprentissages. Pour ces auteurs, cette capacité créatrice de valeur est liée au niveau de connaissance des routines organisationnelles et, dans une perspective évolutionniste (Nelson et Winter, 1982), à la connaissance de leurs évolutions. Il ressort des travaux de Poincelot et Wegmann (2005) que les routines sont des modèles de comportements et d'interactions que les individus sont capables d'utiliser pour faire face aux différentes situations qui se présentent. Selon eux, la construction de ces routines correspond à l'apprentissage organisationnel (collectif) et sont généralement tacites, c'est-à-dire ni codifiables et ni transférables.

Nombreux sont les travaux (Solle et Rouby, 2003 ; Dambrin et Laning, 2008 ; Simons, 1990 ; Lorino, 2001 ; Poincelot et Wegmann, 2005) qui associent la performance à la notion d'apprentissage. C'est pour cette raison que Lorino (2001) indiquait que, par opposition au contrôle de gestion traditionnel souvent structuré autour des centres de coûts, le pilotage moderne de l'organisation intègre la dimension de l'apprentissage organisationnel comme caractéristique essentielle de la performance construite collectivement à travers l'action collective. Par conséquent, l'utilisation des outils de contrôle de gestion à l'instar du BSC va permettre aux acteurs de l'entreprise de s'approprier des objectifs stratégiques et de stimuler par la suite leur processus d'apprentissage organisationnel (Bessire, 2000).

En résumé, on retient que la théorie de l'apprentissage organisationnelle va au-delà de la théorie contractuelle de l'agence en ce sens qu'elle met en avant le fait que les indicateurs non financiers n'ont plus alors comme but ultime de limiter les conflits d'intérêts, mais plutôt d'éclairer le management sur la façon de s'adapter et d'apprendre (Poincelot et Wegmann, 2005). Ces deux théories soutiennent donc l'idée que les indicateurs financiers ne sont pas les seuls à créer de la valeur en raison de la prise en compte des indicateurs non financiers.

1.3. Facteurs explicatifs de la performance organisationnelle : synthèse empirique et déduction des hypothèses

Dans le cadre de cette étude, les facteurs de contingence et les outils du contrôle de gestion ont été retenus comme facteurs explicatifs de la performance organisationnelle des entreprises. L'examen de la littérature va permettre de présenter d'une part, la relation existante entre les facteurs de contingence et la performance organisationnelle et d'autre part, la relation existante entre les outils du contrôle de gestion et la performance organisationnelle des entreprises.

Facteurs de contingence et performance organisationnelle

Seront successivement présentés les facteurs de contingence structurelle et comportementale susceptibles d'influencer la performance organisationnelle.

Les facteurs de contingence structurelle

Ici, il est question de présenter les facteurs de contingence structurelle susceptibles d'influencer la performance des entreprises. A cet effet, trois variables ont retenu notre attention. Il s'agit de l'âge de l'entreprise, la taille de l'entreprise et son secteur d'activité.

Certaines études empiriques sont arrivées à la conclusion que l'âge de l'entreprise a une influence négative sur la performance des entreprises appréhendée par sa croissance (Evans, 1987 ; Variyam et al., 1992). Par contre, Boukar (2009) est arrivé à la conclusion que l'âge de l'entreprise n'est pas lié à la croissance lorsqu'elle est mesurée par l'évolution du chiffre d'affaires et du nombre d'employés. Birch (1987) quant à lui soutient l'idée que parmi les petites entreprises, les plus anciennes présentent un score de croissance plus importante que les jeunes.

La taille de l'organisation occupe une place primordiale parmi les variables contextuelles susceptibles d'affecter la performance. D'ailleurs, Ngo Biheng et al.(2020) dans leur étude ont démontré que le facteur taille est significatif pour expliquer la performance organisationnelle des entreprises. La littérature révèle que les indicateurs de performance non financiers sont plus utilisés par les grandes entreprises que par celles de taille moyenne. D'ailleurs, Nobre (2001) confirme ce point et indique que les entreprises de moins de 100 employés utilisent peu ou pas de tableaux de bord. Il précise par ailleurs que la taille de l'entreprise constitue un facteur de contingence explicatif des pratiques de pilotage de la performance des entreprises.

Les premières études effectuées aux Etats-Unis posaient déjà la question de l'influence du secteur d'activité sur la performance des entreprises (Schmalensee, 1985 ; Rumelt, 1991). Au même titre que l'influence de l'hétérogénéité des entreprises sur leur performance. Certaines études sont arrivées à la conclusion que l'hétérogénéité et la diversification de l'entreprise affectent plus leur performance que le secteur d'activité (McGahan et Porter, 1997; Rumelt, 1991; Mauri et Michaels, 1998; Ngobo et Stephany, 2001). Néanmoins, les études de Schmalensee (1985) et Wernerfelt et Montgomery (1988) confirment l'impact du secteur d'activité sur la performance des entreprises.

Les facteurs de contingence comportementale

Parmi, les facteurs de contingence comportementale susceptibles d'expliquer la performance des entreprises, on a le genre du dirigeant, son niveau d'étude et l'expérience.

Il ressort des études de Cooper et al. (1994) que le genre de l'entrepreneur a une influence négative sur la croissance des petites entreprises mais aucune sur leur survie. De manière plus explicite, les études effectuées par Dahlgvist et al. (1999) en Suède sur les firmes nouvellement créées révèlent qu'ils existeraient un lien négatif entre le fait que l'entrepreneur soit de sexe féminin et la croissance. Boukar (2009) quant à lui a trouvé dans son étude effectuée au Cameroun auprès de 116 micro et petites entreprises qu'il existe une relation positive entre la croissance (mesurée par l'évolution du chiffre d'affaires et du nombre d'employés) et le fait que le dirigeant soit de sexe masculin.

Pour ce qui est de l'influence du niveau d'étude du dirigeant sur la performance des entreprises, les résultats sont mitigés, car il existe trois tendances. La première tendance concerne les études qui ont trouvé qu'il existe une relation négative entre le niveau d'étude et la performance mesurée via la croissance de l'entreprise (Cooper et Gimeno-Gascon, 1990). La deuxième tendance concerne les études qui ont trouvé qu'il existe une relation positive entre le niveau d'étude du dirigeant et la croissance (Storey et al., 1989 ; Hall, 1995 ; Julien, 2000). La troisième tendance concerne les études qui ont conclu qu'ils n'existent aucun lien entre le niveau d'étude du dirigeant et la croissance (Boukar, 2009).

Les études empiriques révèlent qu'une expérience en management ou en supervision a une influence positive sur la performance de l'entreprise (Storey et al., 1989 ; Dunkelberg et Cooper, 1982). D'ailleurs, Boukar (2009) après avoir effectuée une étude auprès de 116 micros petites entreprises

au Cameroun est arrivé à la même conclusion. En effet, pour lui, le dirigeant qui a une expérience antérieure dans une autre entreprise est plus prédisposé à faire évoluer son entreprise contrairement à un dirigeant sans expérience antérieure.

Relation entre outils de contrôle de gestion et performance organisationnelle des entreprises

De nombreuses recherches ont tentés de mettre en exergue la relation entre les différents outils du contrôle de gestion et la performance des entreprises. En raison de la multiplicité de ces outils, l'étude de Takoudjou et al. (2019) effectuée en contexte camerounais a guidé nos choix à retenir l'approche par le budget et l'approche par les tableaux de bord comme principaux outils de contrôle de gestion utilisés par les entreprises formelles au Cameroun. Il est donc question d'analyser à travers la littérature existante, la contribution de chacun de ces outils à l'amélioration de la performance organisationnelle des entreprises et d'en dégager les hypothèses qui feront l'objet de tests.

Influence de l'adoption du budget sur la performance organisationnelle des entreprises

De multiples études portant sur l'impact du budget sur la performance ont été réalisées aussi bien dans les entreprises privées que publiques (Abata, 2014 ; Elhanna et Lassaad, 2017, Hariyanto, 2018). De manière globale, il ressort que l'appropriation par ces entreprises du budget contribue à l'amélioration de leur performance. Par contre, il ressort des études de Deutou et al. (2019) que l'adoption du budget captée par l'objectivité influence positivement la performance organisationnelle des Petites et Moyennes Entreprises (PME) lorsqu'elle est mesurée par la dimension rentabilité et négativement lorsqu'elle est captée cette fois-ci par la dimension innovation. Ce résultat suggère donc que l'objectivité des budgets améliore la performance organisationnelle des PME lorsqu'elle est captée par la dimension rentabilité et détériore la performance organisationnelle lorsqu'elle est captée par la dimension innovation. Suite à ces quelques résultats empiriques recensés, nous déduisons l'hypothèse suivante :

Hypothèse 1 : l'utilisation du budget par les entreprises a une influence positive sur leur performance organisationnelle.

Influence du tableau de bord prospectif sur la performance organisationnelle des entreprises

Parmi les travaux analysant le lien entre l'utilisation des outils de contrôle de gestion et la performance, le tableau de bord représente une perspective peu exploitée. La plupart des études traitant de la relation entre l'utilisation du tableau de bord et la performance ont été menées dans les entreprises publiques (Inamar et al., 2002 ; Walker et Dunn, 2006 ; Kong, 2010 ; Kollberg et Elg, 2011 ; Deryl et Ma'amora Taulapapa, 2012 ; Ngo Biheng et al., 2020) à l'exception de certains travaux menés dans les PME (Elhanna, 2014 ; Takoudjou et al., 2019 ; Deutou Nkengwou et al., 2019). Les résultats obtenus par ces auteurs sont mitigés. Dans la mesure où certains ont trouvé une relation positive et d'autres au contraire ont trouvé une relation négative (Khong, 2010 ; Deryl et Ma'amora Taulapapa, 2012). Compte tenu de l'absence de consensus sur le sens de la relation et la rareté des études menées dans les entreprises privées, nous nous alignons derrière ceux qui pensent que la performance organisationnelle des entreprises s'améliore en présence du tableau de bord prospectif. D'où l'hypothèse suivante :

Hypothèse 2 : l'utilisation par les entreprises du tableau de bord prospectif améliore significativement leur performance organisationnelle.

Des développements qui précèdent, il apparaît que la performance organisationnelle des entreprises peut être influencée par des facteurs de contingence et des outils de contrôle de gestion utilisés par

ces dernières. Nous allons dans la deuxième section de ce travail consacrée à la démarche méthodologique, nous inspirer de cette littérature pour développer notre modèle empirique.

2. Démarche méthodologique

Cette section organisée autour de trois axes. Le premier présente le modèle théorique de la recherche et l'opérationnalisation des variables. Le second l'échantillon et les données de l'étude. Le troisième expose les outils d'analyses utilisés.

2.1. Modèle théorique de la recherche et opérationnalisation des variables

L'état de l'art de la littérature a permis d'établir le lien entre outils de contrôle de gestion et performance organisationnelle des entreprises. Cette étude s'inscrit donc dans une posture épistémologique positiviste. Il s'agit ici de tester les postulats théoriques issus de la littérature comme présentée supra. Les exigences d'une telle approche impliquent entre autres la construction d'un modèle théorique de recherche à partir de la littérature sur le sujet. Le modèle théorique se présente comme suit :

$$PERF_ORG = \beta_0 + \sum_{i=1}^n \beta_i X_i + u \quad (1)$$

Avec : *PERF_ORG* qui désigne la performance organisationnelle ; X_i , les variables explicatives ; β_0 , le terme constant ; β_i , les coefficients de la régression et u , le terme d'erreur. Ainsi, la forme empirique complète du modèle est :

$$PERF_ORG = \beta_0 + \beta_1 AGE_ENT + \beta_2 TAIL + \beta_3 SEC_ACT + \beta_4 GEN_DIR + \beta_5 NIV_ETUD + \beta_6 EXP_ANT + \beta_7 UTI_BUDG + \beta_8 UTI_TABB + u \quad (2)$$

Les six premières variables (*AGE_ENT*, *TAIL*, *SEC_ACT*, *GEN_DIR*, *NIV_ETUD* et *EXP_ANT*) sont les variables de contrôle et les deux dernières (*UTI_BUDG* et *UTI_TABB*) les principales variables explicatives.

Performance organisationnelle (*PERF_ORG*)

Pour apprécier le niveau de performance organisationnelle des entreprises, nous avons calculé un indice synthétique sur la base de cinq items (cf tableau 1 ci-dessous) issus de la littérature (Desphandé et al., 1993 ; Poissonnier et Drillon, 2008 ; Lassaad et Khamoussi, 2010 ; Deutou et al. 2019etc.). Puis, nous avons contrôlé leur unidimensionnalité et leur fiabilité, à travers l'Alpha de Cronbach dont la valeur est égale 0,807. Ces différents items ont été captés à l'aide d'une échelle de Likert à 5 points allant de « Très faible » à « Très élevé ». La méthode utilisée pour le calcul de cet indice est l'Analyse en Composantes Principales (ACP) comme avaient suggéré les auteurs comme Correia et al. (2009) et Djoutsa et al. (2018). Ces auteurs soulignent que les indices dérivés de l'ACP les plus utilisés sont issus soit du premier facteur soit de la moyenne proportionnelle de tous les facteurs obtenus avec les poids représentés par les variances proportionnelles de chacune (les valeurs propres). Dans la présente étude, la première méthode a été retenue, étant donné que le premier facteur conserve l'essentiel de l'information initiale sélectionnée pour caractériser les diverses dimensions des variables de l'étude. Une première ACP a été effectuée sur les 5 items qui constituent la performance organisationnelle. A l'issue de cette analyse, deux items (degré de prospérité et d'innovation de l'entreprise) ont été éliminés, car ils affichaient une qualité de représentation inférieure à 0,5 malgré une variance totale de 57,127%. Après extraction de ces deux items, une deuxième analyse a été effectuée sur les trois items restant qui affiche un Alpha de Cronbach de 0,808. On constate d'après les résultats de cette deuxième analyse que seul un facteur

peut être retenu pour expliquer la performance organisationnelle. Ce facteur récupère 72,410% de l'information totale. Ainsi, l'indice performance organisationnelle a été calculé à partir de la moyenne du facteur obtenu, qui est ensuite standardisée sur une échelle allant de 0 à 1. 0 indiquant le niveau le plus faible de l'indice construit et 1 le niveau le plus élevé.

Tableau 1 : Mesure de la performance organisationnelle des entreprises de l'échantillon

Variable	Indicateurs	Items
Performance organisationnelle	Indice synthétique calculé sur la base de cinq items	Degré de prospérité de l'entreprise
		Niveau de part de marché de l'entreprise
		Niveau de croissance de l'entreprise (en fonction du chiffre d'affaires)
		Niveau de profitabilité de l'entreprise
		Niveau d'innovation de l'entreprise

Source : Adapté à partir de la littérature

Facteurs de contingence structurelle (âge de l'entreprise, taille de l'entreprise et secteur d'activité)

Age de l'entreprise (AGE_ENT) : c'est une variable binaire prenant la valeur 1 si l'entreprise a plus de 10 ans d'existence et 0 si elle a moins de 10 ans d'existence.

Taille de l'entreprise (TAIL) : c'est une variable nominale prenant la valeur de 1 si l'entreprise a moins de 50 employés, 2 si c'est entre 50 et 100 employés, 3 si elle est comprise entre 100 et 150 employés, 4 si elle est comprise entre 150 et 200 employés et 5 si c'est plus de 200 employés.

Secteur d'activité (SEC_ACT) : c'est une variable nominale prenant la valeur de 1 si l'entreprise exerce dans l'industrie, 2 si elle exerce dans le commerce et 3 si elle exerce dans le service.

Facteurs de contingence comportementale (genre du dirigeant, niveau d'étude et expérience antérieure)

Genre du dirigeant (GEN_DIR) : c'est une variable dichotomique prenant le code 1 si le responsable de l'entreprise est de sexe masculin et 0 dans le cas contraire.

Niveau d'étude (NIV_ETUD) : c'est une variable binaire prenant la valeur de 1 si les responsables d'entreprises ont pour niveau d'étude le supérieur et 0 pour secondaire.

Expérience antérieure (EXP_ANT) : c'est une variable dichotomique prenant le code 1 si le responsable d'entreprise a eu une expérience professionnelle dans une autre entreprise avant d'exercer dans la structure actuelle et 0 Si non.

Utilisation du budget (UTI_BUDG)

Pour évaluer le niveau d'utilisation du budget par les entreprises, nous avons construit un indice synthétique sur la base de 5 proxys (cf tableau 2 ci-dessous) tirés des travaux de Germain (2009). Ces différents items ont été captés à l'aide d'une échelle de Likert à 5 points allant de « Très faible » à « Très élevé ». Un test de fiabilité a été effectué sur ces 5 items qui constituent les modalités d'observation des budgets. En appliquant ce test sur les 5 items qui permettent de construire l'indice, nous obtenons à l'aide du logiciel SPSS un Alpha de Cronbach égal à 0,747. Une ACP a été réalisée sur les 5 items qui constituent les modalités d'observation des budgets. Les résultats de cette analyse permettent d'identifier deux facteurs dont les valeurs propres sont supérieures à 1. Ces deux facteurs expliquent à 77,710% l'information totale. Comme dit précédemment, le premier facteur a été retenu dans la mesure où il récupère l'essentiel de l'information initiale (56,075%) avec une valeur propre de 2,804. De ce fait, l'indice budget a été construit à partir de la moyenne du facteur obtenu, qui est ensuite standardisée sur une échelle allant de 0 à 1. 0 indiquant le niveau le plus faible d'utilisation du budget de l'indice construit et 1 le niveau le plus élevé de cet indice.

Tableau 2 : Appréciation du degré d'utilisation du budget par les responsables

Variable	Indicateurs	Items
Utilisation du budget	Indice synthétique calculé sur la base de cinq items	Niveau de participation des responsables budgétaires au processus budgétaire
		Niveau de détail des budgets
		Difficultés d'atteinte des objectifs budgétaires
		Fréquence de réactualisations des prévisions budgétaires
		Niveau d'évaluation et de rémunération des performances

Source : Adapté à partir des travaux de Germain (2009)

Utilisation du tableau de bord prospectif (UTI_TABB)

Pour évaluer le niveau d'utilisation du tableau de bord, nous avons calculé un indice synthétique sur la base de cinq items (cf tableau 3 ci-dessous) qui renferment les qualités d'un tableau de bord prospectif proposé par Kaplan et Norton (1996). Ces items ont été captés à l'aide d'une échelle de Likert à cinq points allant de « Très faible » à « Très élevé ». Le test de fiabilité effectué sur ces items affiche un Alpha de Cronbach de 0,907 qui est largement au-dessus du seuil fixé par la littérature. Après analyse, il ressort qu'un seul facteur peut être retenu et ce facteur récupère l'essentiel de l'information initiale (73,192%) et affiche une valeur propre de 3,660. Pour procéder à la construction de l'indice, nous avons eu recours à l'ACP. L'indice ainsi calculé est standardisé sur une échelle allant de 0 à 1. 0 indiquant le niveau le plus faible d'utilisation du tableau de bord prospectif et 1 le niveau le plus élevé.

Tableau 3 : Mesure du tableau de bord prospectif

Variable	Indicateurs	Items
Tableau de bord prospectif	Indice synthétique calculé sur la base de cinq items	Niveau d'intégration des indicateurs financiers
		Niveau de satisfaction des clients
		Niveau d'amélioration du processus interne
		Niveau d'innovation et d'apprentissage organisationnel
		Niveau d'implication croissante du personnel

Source : Adapté à partir des travaux de Kaplan et Norton (1996)

2.2. Echantillon et données de l'étude

Les données utilisées proviennent des résultats d'une enquête menée en 2019 par le Laboratoire de Recherche en Management (LAREMA) de la Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de l'Université de Dschang auprès de 77 entreprises camerounaises opérant dans plusieurs branches d'activités, quel que soit leur forme juridique. Elles sont localisées dans la ville de Douala où la majorité des entreprises du pays y sont concentrées. Les données collectées sont de nature primaires. L'échantillon a été retenu par choix raisonné. Cette méthode permet de gagner en temps et en coûts. L'exploitation de cette base de données a permis entre autre d'obtenir les informations sur les caractéristiques de l'échantillon (facteurs de contingence), sur les modalités d'observation des budgets, sur le degré d'utilisation du tableau de bord et la performance organisationnelle des entreprises.

2.3. Outils d'analyse des données

Les données collectées ont été traitées à l'aide du logiciel SPSS. Concernant les outils statistiques, nous avons utilisé les tris à plats pour la description des variables qualitatives de l'étude, les caractéristiques de tendance centrale et de dispersion pour les variables quantitatives de l'étude, l'ACP pour calculer les indices synthétiques de la performance organisationnelle, du budget et du tableau de bord prospectif tel que présenté plus haut. Pour étudier la relation existante entre les facteurs de contingence, les outils de contrôle de gestion et la performance organisationnelle des entreprises on a eu recours au test de corrélation de Pearson et à la régression linéaire par les méthodes des Moindres Carrés Ordinaires (MCO).

3. Résultats et discussions

Nous présenterons dans un premier temps les résultats des analyses descriptives, dans un second temps les résultats du test de corrélation et enfin, les résultats des estimations des paramètres du modèle par la méthode des MCO.

3.1. Analyses descriptives

Il est question ici de présenter les caractéristiques de l'échantillon (profil des répondants et profil des entreprises) qui représentent ici pour l'essentiel les variables de contrôle et les variables continues de l'étude.

Caractéristiques de l'échantillon

Le tableau 4 ci-dessous décrit le profil des répondants.

Tableau 4 : Profil des répondants

Variables	Modalités	Effectif	%
Poste occupé	Directeur Général	10	13,0
	Directeur Administratif et Financier	19	24,7
	Auditeur interne	5	6,5
	Contrôleur de gestion	35	45,5
	Comptable	8	10,4
	Total	77	100,0
Genre (<i>GEN_DIR</i>)	Féminin	25	32,5
	Masculin	52	67,5
	Total	77	100,0
Age	Moins de 25 ans	2	2,6
	Entre 25 et 35 ans	43	55,8
	Entre 35 et 45 ans	22	28,6
	Entre 45 et 55 ans	9	11,7
	Plus de 55 ans	1	1,3
	Total	77	100,0
Niveau d'étude (<i>NIV_ETUD</i>)	Secondaire	19	24,7
	Supérieur	58	75,3
	Total	77	100,0
Expérience antérieure (<i>EXP_ANT</i>)	Non	35	45,5
	Oui	42	54,5
	Total	77	100,0

Source : Résultat d'enquête

Le tableau 5 ci-dessous décrit le profil des entreprises enquêtées.

Tableau 5 : Profil des entreprises

Variables	Modalités	Effectif	%
Forme juridique	Société Anonyme (SA)	57	74,0
	Société à Responsabilité Limitée (SARL)	20	26,0
	Total	77	100,0
Secteur d'activité (<i>SEC_ACT</i>)	Industrie	37	48,1
	Commerce	24	31,2
	Service	16	20,7
	Total	77	100,0
Taille de l'entreprise (<i>TAIL</i>)	Moins de 50 employés	14	18,2
	Entre 50 et 100 employés	43	55,8
	Entre 100 et 150 employés	10	13,0
	Entre 150 et 200 employés	4	5,2
	Plus de 200 employés	6	7,8
	Total	77	100,0
Age de l'entreprise (<i>AGE_ENT</i>)	Moins de 10 ans d'existence	27	35,1
	Plus de 10 ans d'existence	50	64,9
	Total	77	100,0

Source : Résultat d'enquête

Statistiques descriptives des variables continues

Le tableau 6 ci-dessous récapitule les variables continues de l'étude.

Tableau 6 : Statistiques descriptives des variables continues

	Nombre	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Performance organisationnelle (<i>PERF_ORG</i>)	77	0,00	1,00	0,4753	0,20088
Budget (<i>UTI_BUDG</i>)	77	0,00	1,00	0,5852	0,19098
Tableau de bord (<i>UTI_TABB</i>)	77	0,00	1,00	0,6454	0,20935

Source : Résultat d'enquête

Il ressort du tableau 6 ci-dessus que la performance organisationnelle des entreprises de l'échantillon est faible car son score moyen est inférieur à 50%. Par ailleurs, on peut relever que la fréquence d'utilisation du budget et du tableau de bord prospectif est élevée dans les entreprises de l'échantillon car leur score moyen est respectivement de 58,5% et 64,54% supérieur à 50% avec des faibles dispersions.

3.2. Résultat du test de corrélation

Le tableau 7 ci-dessous présente la matrice de corrélation entre les variables relatives aux facteurs de contingences, aux outils de contrôle de gestion et à la performance organisationnelle des entreprises de l'échantillon. Cette matrice de corrélation indique que la performance organisationnelle des entreprises est positivement et significativement liée taille de l'entreprise (au seuil de 5%) et à l'utilisation du tableau de bord prospectif (au seuil de 1%). Ce résultat permet de comprendre que la performance des entreprises s'améliore d'une part, lorsqu'elle utilise le tableau de bord prospectif et d'autre part, lorsque la taille de l'entreprise est importante.

En ce qui concerne les corrélations entre les variables explicatives, bien que certaines corrélations soient significatives, aucun problème sévère de multi colinéarité entre ces dernières n'est décelé dans la mesure où les coefficients de corrélation sont relativement inférieurs à 0,8, suivant l'approche de Kennedy (1985).

Tableau 7: Matrice de corrélation entre les variables de l'étude

	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1AGE_ENT	1	0,077	0,082	0,014	0,274**	-0,179	-0,158	0,016	0,181
2TAIL		1	-0,212	0,060	-0,089	-0,335***	-0,058	0,169	0,269**
3SEC_ACT			1	0,029	0,315***	0,018	0,013	-0,166	-0,131
4GEN_DIR				1	0,053	-0,076	-0,070	-0,041	-0,220
5NIV_ETUD					1	0,022	-0,024	-0,129	-0,050
6EXP_ANT						1	-0,067	-0,155	-0,121
7UTI_BUDG							1	0,279**	0,177
8UTI_TABB								1	0,495***
9PERF_ORG									1

AGE_ENT=Age de l'entreprise ; TAIL=Taille de l'entreprise ; SEC_ACT=Secteur d'activité ; GEN_DIR=Genre du dirigeant ; NIV_ETUD=Niveau étude du dirigeant ; EXP_ANT=Expérience antérieure du dirigeant ; UTI_BUDG=Utilisation du budget ; UTI_TABB=Utilisation du tableau de bord prospectif ; PERF_ORG=Performance organisationnelle

***, ** : Significatif au seuil respectif de 1% et 5%

3.3. Analyse de régression

Dans le but d'approfondir les résultats de corrélation, il est nécessaire que nous procédions à une analyse multivariée. L'avantage de cette analyse est qu'elle prend en compte les interrelations pouvant exister entre les variables explicatives. A cet effet, un modèle « MCO » a été estimé. La variable dépendante notée « *PERF_ORG* » est de nature quantitative et standardisée sur une échelle allant de 0 à 1. 0 indiquant le niveau le plus faible de l'indice construit et 1 le niveau le plus élevé. Le tableau ci-dessous restitue les résultats de l'estimation.

Tableau 8 : Estimation des paramètres du modèle

Paramètres	B	Erreur standard	t	Sig.
(Constante)	0,114	0,127	0,895	0,374
<i>AGE_ENT</i>	0,078*	0,044	1,779	0,080
<i>TAIL</i>	0,033*	0,017	1,940	0,057
<i>SEC_ACT</i>	-0,006	0,027	-0,237	0,813
<i>GEN_DIR</i>	0,088**	0,042	2,117	0,038
<i>NIV_ETUD</i>	-0,004	0,049	-0,073	0,942
<i>EXP_ANT</i>	0,015	0,042	0,355	0,723
<i>UTI_BUDG</i>	0,093	0,109	0,851	0,398
<i>UTI_TABB</i>	0,407***	0,101	4,033	0,000

AGE_ENT=Age de l'entreprise; *TAIL*=Taille de l'entreprise; *SEC_ACT*=Secteur d'activité; *GEN_DIR*=Genre du dirigeant; *NIV_ETUD*=Niveau étude du dirigeant; *EXP_ANT*=Expérience antérieure du dirigeant; *UTI_BUDG*=Utilisation du budget; *UTI_TABB*=Utilisation du tableau de bord prospectif; *PERF_ORG*=Performance organisationnelle

$R^2=0,360$ R^2 ajusté = 0,284 $F= 4,774^{***}$ $P= 0,000$

***, **, * : Significatif au seuil respectif de 1%, 5% et 10%

En scrutant le tableau ci-dessus, il ressort des résultats que le modèle est significatif au seuil de 1% avec un $R^2 = 0,360$ et quatre variables significatives. Sur la base du R^2 , nous en concluons que les facteurs de contingence et les outils de contrôle de gestion expliquent à 36% la performance organisationnelle des entreprises de l'échantillon.

A la lecture de ce tableau, on peut tirer plusieurs enseignements :

L'âge de l'entreprise (*AGE_ENT*) a une influence positive et significative au seuil de 10% sur sa performance organisationnelle. Ce résultat suggère que la performance organisationnelle des entreprises s'améliore lorsqu'elles ont plus de 10 ans d'existence. Ce résultat conforte les travaux de Birch (1987) et va à l'encontre de ceux d'Evans (1987) et Variyam et al. (1992). Birch (1987) est arrivé à la conclusion que parmi les petites entreprises, les plus anciennes présentent un score de croissance plus importante que les jeunes. Par contre, les autres ont trouvé qu'il existe une relation négative entre l'âge de l'entreprise et la performance des entreprises.

La taille de l'entreprise (*TAIL*) exerce une influence positive et significative au seuil de 10% sur sa performance. D'après ce résultat, plus le nombre d'employés est important au sein de l'entreprise plus sa performance augmente. Ce résultat rejoint les travaux de Ngo Biheng et al. (2020) qui dans leur étude relevaient que le facteur taille est significatif pour expliquer la performance organisationnelle des entreprises.

Le genre du dirigeant (*GEN_DIR*) a une influence positive et significative au seuil de 5% sur la performance organisationnelle des entreprises de l'échantillon. Ce résultat suggère que la performance organisationnelle des entreprises de l'échantillon est meilleure lorsqu'elles ont à leur tête un dirigeant de sexe masculin. Ce résultat converge avec les travaux de Boukar (2009) qui relevait dans une étude effectuée au Cameroun auprès de 116 micro et petites entreprises qu'il existe une relation positive entre la croissance (mesurée par l'évolution du chiffre d'affaires et du nombre d'employés) et le fait que le dirigeant soit de sexe masculin. Ce résultat permet aussi de donner raison à Dahlqvist et al. (1999) qui ont trouvé qu'ils existeraient un lien négatif entre le fait que l'entrepreneur soit de sexe féminin et la croissance de l'entreprise.

L'utilisation du tableau de bord prospectif (*UTI_TABB*) influence positivement et significativement la performance organisationnelle des entreprises au seuil de 1%. D'après ce résultat, la performance organisationnelle des entreprises de l'échantillon s'améliore significativement en présence du tableau de bord prospectif. Ce résultat conforte le courant des auteurs qui ont trouvé qu'il existe une relation positive entre l'utilisation du tableau de bord et la performance des entreprises (Elhamma, 2014 ; Takoudjou et al., 2019 ; Deutou Nkengwou et al., 2019 ; Ngo Biheng et al., 2020). Sur la base des résultats obtenus, nous pouvons valider l'hypothèse 2 qui stipule que *l'utilisation par les entreprises du tableau de bord prospectif améliore significativement leur performance organisationnelle*.

L'utilisation du budget (*UTI_BUDG*) quant à elle, bien qu'ayant un effet positif sur la performance organisationnelle des entreprises de l'échantillon, n'est pas significative. Dans le même sens, le secteur d'activité de l'entreprise (*SEC_ACT*), l'expérience du dirigeant (*EXP_ANT*) et le niveau d'étude (*NIV_ETUD*) n'ont pas un impact significatif sur la performance organisationnelle des entreprises. Tout cela, pourrait s'expliquer par la taille de l'échantillon. L'absence de significativité de l'influence de l'utilisation du budget sur la performance organisationnelle amène à rejeter l'hypothèse 1.

Pour plus de robustesse, nous avons exclu les variables de contrôle du modèle pour ne prendre en compte que l'effet des outils de contrôle de gestion sur la performance organisationnelle des entreprises. Après analyse, il ressort du tableau 9 ci-dessous que la statistique de Fisher est globalement significative au seuil de 1% avec un $R^2=24,6\%$ et une constante positive au seuil de 10%. De ce tableau 9, il ressort toujours que seule l'utilisation du tableau de bord prospectif a une influence positive et significative au seuil de 1% sur la performance organisationnelle des entreprises de l'échantillon. Ce qui conforte les résultats trouvés précédemment.

Tableau 9 : Impact des outils de contrôle de gestion sur la performance organisationnelle

Modèle	B	Erreur standard	t	Sig.
(Constante)	0,150*	0,080	1,866	0,066
<i>UTI_BUDG</i>	0,045	0,111	0,404	0,687
<i>UTI_TABB</i>	0,463***	0,101	4,593	0,000

*UTI_BUDG=Utilisation du budget ; UTI_TABB=Utilisation du tableau de bord prospectif ;
PERF_ORG=Performance organisationnelle*

$R^2=0,246$	R^2 ajusté = 0,226	F= 12,092***	P= 0,000
-------------	----------------------	--------------	----------

***, * : Significatif au seuil respectif de 1% et 5%

Globalement, il ressort de cette étude que le tableau de bord prospectif fait partie des outils de contrôle de gestion qui améliorent le plus la performance organisationnelle des entreprises contrairement à l'utilisation du budget qui bien qu'utilisée par 58,5% des entreprises de l'échantillon n'influence pas significativement la performance organisationnelle des entreprises au Cameroun. Nos résultats pourraient donc trouver leurs explications respectivement au niveau de la théorie de contingence, de l'agence et de l'apprentissage organisationnelle. Ce cadre théorique tente de montrer la complémentarité existante entre les facteurs de contingence, les outils de contrôle de gestion et la performance organisationnelle des entreprises. C'est d'ailleurs pour cette raison que Lorino (2000) relevait déjà qu'il n'existerait pas un modèle universel du pilotage de l'entreprise dans la mesure où, la performance d'une entreprise est conditionnée par l'alignement des outils de contrôle de gestion aux différents facteurs de contingence auxquels elle est assujettie. De plus, selon les approches contractuelles comme la théorie de l'agence, le contrôle de gestion est un outil de régulation des comportements. Il doit être élaboré et utilisé comme un outil de mesure des performances, un système d'information et de communication pour limiter les comportements opportunistes. C'est dans cette logique que les travaux renvoyant à la théorie d'agence convergent vers l'utilisation des outils de gestion tels que le Balance Scorecard ou tableau de bord prospectif qui offre la possibilité d'évaluer à partir des indicateurs financiers et non financiers à court et à long terme la performance des entreprises. C'est pour cette raison que nous pensons que, l'utilisation des

outils de contrôle de gestion à l'instar du BSC permettra aux acteurs de l'entreprise de s'approprier des objectifs stratégiques et stimulera par la suite leur processus d'apprentissage organisationnel (Bessire, 2000).

Conclusion

Cet article avait pour objectif d'étudier la nature du rôle joué par les outils de contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance organisationnelle des entreprises au Cameroun. Pour cela, nous nous sommes appuyés particulièrement sur la théorie de la contingence, la théorie d'agence et la théorie de l'apprentissage organisationnel pour expliquer la nature de la relation entre les outils de contrôle de gestion et la performance organisationnelle.

A partir des analyses multivariées sur des données obtenues à partir d'un échantillon de 77 entreprises exerçant leurs activités au Cameroun, deux constats majeurs émergent.

Premièrement, il ressort que l'âge de l'entreprise, la taille de l'entreprise et le genre du dirigeant sont les facteurs de contingence qui expliquent significativement la performance organisationnelle des entreprises au Cameroun.

Deuxièmement, cette étude a permis de se rendre compte que parmi les outils de contrôle de gestion retenus, seul l'utilisation du tableau prospectif par les entreprises permet d'accroître leur performance organisationnelle contrairement à l'utilisation du budget qui n'a pas produit de relation significative. Ces résultats semblent valider le cadre théorique de la contingence, de l'agence et de l'apprentissage organisationnel utilisées dans le cadre de cette étude.

Malgré tout, les résultats obtenus à l'issue de cette étude viennent enrichir le patrimoine des travaux sur le contrôle de gestion et augmentent simultanément la documentation relative à la performance organisationnelle des entreprises en contexte camerounais. Cependant, ils sont sujets à certaines limites. Tout d'abord, la limite habituelle liée à toute collecte de données par voie d'enquête à savoir, la validité externe des conclusions établies. Ensuite, nous pouvons mentionner l'approximation retenue pour appréhender les outils de contrôle de gestion. Ce qui nous pousse à envisager pour les futures recherches, la prise en compte dans le modèle économétrique d'autres outils comme le benchmarking, la comptabilité générale, le reporting financier, le niveau d'utilisation de la méthode ABC et d'autres variables comme l'environnement de l'entreprise et la stratégie utilisée par l'entreprise. En effet, la comptabilité générale est un outil de gestion qui permet aux dirigeants de prendre des bonnes décisions. Pareillement pour le reporting financier, qui permet de rassurer les investisseurs que l'entreprise est en bonne santé financière. De même qu'il serait intéressant dans des recherches futures d'envisager si l'appropriation des outils de contrôle de gestion comme le tableau de bord prospectif par les entreprises au Cameroun est fonction des facteurs de contingence culturelle. Une autre étude pourrait étudier d'une part, l'interaction entre la digitalisation de la fonction de contrôle de gestion et la performance de l'entreprise et d'autre part, analyser la manière avec laquelle les mécanismes de pouvoir affectent la vie des acteurs organisationnels. Ce qui permettrait par la suite de voir l'apport des formes de pouvoir-savoir développé par l'approche foucauldienne.

Bibliographie

Abata M. A. (2014). Participative budgeting and managerial performance in the Nigerian food products sector. *Global Journal of Contemporary Research in Accounting, Auditing and Business Ethics (GJCRA)*1 (3): 148-167.

Abi Azar J. (2006). *Les outils de contrôle de gestion dans le contexte des PME : cas de PMI au Liban.* Congrès de l'Association francophone de comptabilité, Tunis.

Amrani K. (2018). *Le tableau de bord comme outil de pilotage de la performance financière d'une entreprise : cas de l'EPB.* Mémoire de fin cycle en vue de l'obtention du diplôme de Master en sciences de gestion, Université de Abderrahmane Mira de Bejaïa.

Ansoff H. I., Arner. J., Brandenburg R. G., Portner F. E., Radoevich R. (1970). Does Planning Pay? The Effect of Planning on Success of Acquisitions in American Firm. *Long Range Planning*3 (2): 2-7.

- Anthony R. N. (1965).** *Planning and Control Systems, A Framework for Analysis*. Boston: Division of Research, Harvard Business School.
- Anthony R. N. (1988).** *The Management Control Function*. Harvard Business School Press (traduction française: *La fonction contrôle de gestion*, Publi-union, 1993).
- Avélé D., Bikourane N. (2016).** Contribution to Knowledge of Contingent Factors on the Performance of Municipal Services. *Journal of International Business Research (JIBR)*15 (1): 5-18.
- Baird L. (1986).** *Managing Performance*. John Willey.
- Berland N. (2009).** *Mesurer et piloter la performance* : E-book, www.management.free.fr.
- Bescos P. L., Dobler P., Mendoza C., Naulleau G. (1995).** *Contrôle de gestion et management* (3^{ème} édition). Paris : Montchrestien.
- Bessire D. (2000).** « Du tableau de bord au pilotage : l'entreprise au risque de se perdre ». Congrès de l'Association française de comptabilité, Angers.
- Birch D. G. W. (1987).** Job Creation in America: How Our Smallest Companies Put the Most People to work. University of Illinois at Urbana-Champaign's Academy for Entrepreneurial Leadership Historical Research Reference in Entrepreneurship.
- Boix D., Feminier B. (2003).** *Manager d'équipe, le tableau de bord facile*. Paris : Editions d'Organisation, 2^{ème} édition, 288 p.
- Bouquin H. (1986).** *Le contrôle de gestion*. France : Presses Universitaires de France.
- Bouquin H. (1996).** « Pourquoi le contrôle de gestion existe-t-il encore ». *Gestion*21 (3) : 97-103.
- Bouquin H. (2004).** *Le contrôle de gestion* (6^{ème} édition). Paris : Presses Universitaires de France, Collection Gestion, 508 p.
- Boukar H. (2009).** Les facteurs de contingence de la croissance des micro et petites entreprises camerounaises. *La Revue des Sciences de Gestion*3 (237-238) : 75-83.
- Bourguignon A. (1995).** « Peut-on définir la performance ? ». *Revue Française de Comptabilité* juillet-août (269) : 61-66.
- Boussetta M., Alami S. (2017).** L'adoption du contrôle de gestion à l'hôpital marocain : explication par l'approche PLS. *European Scientific Journal* 13 (4): 1857-7881.
- Bresser R. K., Bishop R. C. (1983).** Dysfunctional Effects of Formal Planning two Theoretical Explanations. *Academy of Management Review*8 (4): 558-599.
- Burlaud A., Simon C.-J. (2006).** *Le Contrôle de gestion*. Paris : La Découverte, coll. « Repères », 121.
- Capon N., Farley J. U., Hubert J. M. (1994).** Strategic Planning and Financial Performance: more Evidence. *Journal of management Studies*, 31 (1): 105-140.
- Chiapello E. et Delmond M. H. (1994).** « Les tableaux de bord de gestion, outils d'introduction du changement ». *Revue Française de Gestion* janvier-février (97) : 49-58.
- Cooper A. C., Gimeno-Gascon F. J. (1990).** *Entrepreneurs processus of founding and new firm performance*, Institute for Research in the Behavioral, Economic, and Management Sciences.
- Cooper A. C., Gimeno-Gascon F. J., Woo C. Y. (1994).** « Initial Human and Financial Capital as Predictors of New Venture Performance ». *Journal of Business Venturing*9 (5): 371-395.
- Correia L. F., Amaral H. F., Louvet P. (2009).** *Un indice de gouvernance pour les entreprises au Brésil*. 5^e Colloque de l'Institut franco-brésilien de l'administration des entreprises. Grenoble, France.
- Covaleski M. A, Dirsmith M. W., Samuel S. (1996).** « Managerial Accounting Research: the Contributions of Organizational and Sociological Theories ». *Journal of Management Accounting Research*8, 1-35.
- Dahlqvist J. et al. (1999).** « Initial conditions as predictors of a new venture performance: a replication and extension of the Cooper and al. study ». 44th World Conference of the International Council of Small Business, Naples, 20-23 juin.
- Dambrin C., Laning H. (2008).** « Systèmes de contrôle interactifs et théories de l'apprentissage : une relecture des travaux de R. Simons à l'aune des théories piagétienne ». *Comptabilité, Contrôle et Audit*113-140.
- Deshpande R., Farley J. U., Webster Jr F. E. (1993).** « Corporate Culture, Customer Orientation, and Innovativeness in Japanese Firms: A Quadrant Analysis ». *Journal of Marketing*57 (1): 23-37.

- Deryl N., Ma'amora Taulapapa T. (2012).** Using the Balanced Scorecard to Manage Performance in Public Sector Organizations. *The International Journal of Public Sector Management* 25 (3): 166-191.
- Djoutsa Wamba L., Braune E., Hikkerova L. (2018).** Does Shareholder-oriented Corporate Governance Reduce Firm Risk? Evidence from Listed European Companies. *Journal of Applied Accounting Research* 19 (2): 295-311.
- Deutou Nkengwou Z., Tonye, F. A., Makami S. R. (2019).** « Outils de contrôle de gestion et performance organisationnelle des PME camerounaises ». *Revue Internationale des Sciences de Gestion* 2 (2) : 88-118.
- Dohou R., Berland N. (2007).** Mesure de la performance globale des entreprises ». *HALSHS*.
- Dunkelberg W. G., Cooper A. C. (1982).** « Patterns of small business growth ». *Academy of Management Proceedings* 1982 (1): 409-413.
- Elhamma A. (2014).** « Performance du balanced scorecard : perception des responsables des entreprises ». *Revue Internationale de Management et de la Stratégie* 5 (2) : 1-9.
- Elhamma A. et Lassaad B. M. (2017).** Liens entre participation budgétaire, taille et performance : cas des entreprises au Maroc. *Revue Congolaise de Gestion* 2 (24): 43-62.
- Evans D. S. (1987).** The Relationship Between Firm Growth, Size, and Age: Estimates for 100 Manufacturing Industries. *The Journal of Industrial Economics* 35 (4): 567-581.
- Fredrickson J. W., Mitchell T. R. (1984).** Strategic Decision Processes Comprehensiveness and Performance in an Industry with an Unstable Environment. *Academy of Management Journal* 27 (2): 399-423.
- Fornerino M., Godener A., Ray D. (2010).** La satisfaction des managers vis-à-vis du contrôle de gestion et leur performance managériale. *Comptabilité – Contrôle-Audit* 3 (16) : 101-126.
- Germain C. (2009).** Les relations entre les budgets et les systèmes de mesure de la performance non financière : une étude empirique. *Finance Contrôle Stratégie* 12 (4) : 143-161.
- Hall G. (1995).** *Surviving and Prospering in the Small Business Sector*. Londres: Routledge.
- Hariyanto E. (2018).** *Effect of Participatory Budgeting on Manager Performance: Goal Commitment and Motivation as Moderating Variable*. In 2018 3rd International Conference on Education, Sports, Arts and Management Engineering (ICESAME 2018). Atlantis Press.
- Hopkins W. E., Hopkins S. A. (1997).** Strategic Planning-Financial Performance Relationship in Banks: a Causal Examination. *Strategic Management Journal* 18 (8) : 635-652.
- Horngren C., Datar S., Foster G., Bhimani A., Langlois G. (2003).** *Contrôle de gestion et gestion budgétaire*, 2^{ème} édition, Pearson Education France.
- Inamdar N., Kaplan R. S. et Reynolds K. (2002).** « Applying The Balanced Scorecard In Healthcare Provider Organizations ». *Journal of Healthcare Management* 47 (3): 179-196.
- Julien P.-A. (2000).** « Les PME à forte croissance: les facteurs explicatifs ». Actes du Congrès de l'Association Internationale de Management Stratégique, Montpellier, 24-26.
- Kalika M. (1988).** *Structures d'entreprises : réalités déterminants, performances*. Economica.
- Kaplan R. S., Norton D. P. (1992).** The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review* 70 (1): 71-79.
- Kaplan R. S., Norton D. P. (1993).** « Putting the Balanced Scorecard to Work ». *Harvard Business Review* 71 (5): 134-147.
- Kaplan R. S., Norton D. P. (1996).** « Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System ». *Harvard Business Review* 74 (1): 75-85.
- Kollberg B., Elg M. (2011).** The Practice of the Balanced Scorecard in Health Care Services. *International Journal of Productivity and Performance Management* 60 (5): 427-445.
- Kong E. (2010).** Analyzing BSC and IC's Usefulness in Nonprofit Organizations. *Journal of Intellectual Capital* 11 (3) : 284-304.
- Lassaad B. M., Khamoussi H. (2010).** « La participation budgétaire et la performance organisationnelle dans un contexte compétitif ». *Revue Libanaise de Gestion et d'Economie* 1 (5): 1-25.

- Lebas M. (1994).** « Managerial Accounting in France, Overview of Past Tradition and Current Practice ». *The European Accounting Review* 3 (3): 471-487.
- Lebas M. (1995).** « Oui, il faut définir la performance ». *Revue Française de Comptabilité* juillet-Août (269) : 66-71.
- Lorino P. (2000).** *Le Balanced Scorecard revisité : une instrumentation du contrôle de gestion stratégique*. Actes du XXII^{ème} Congrès de l'association française de comptabilité, Metz.
- Lorino P. (2001).** *Méthodes et pratiques de la performance*. Paris : Editions d'organisation.
- Lawrence P. R., Lorsch J. W. (1973).** *Adapter les structures de l'entreprise : intégration ou différenciation*. Traduit de l'américain par J. Ledru. Paris : les Editions d'Organisation.
- Marchesnay (1993).** *Management stratégique*. Eyrolles.
- Marion A., Asquin A., Everaere C., Vinot D., Wissler M. (2012).** *Diagnostic de la performance d'entreprise, Concepts et Méthodes*. Dunod.
- Mauri A. J., Michaels M. P. (1998).** Firm And Industry Effects Within Strategic Management: An Empirical Examination. *Strategic Management Journal* 19: 211-219.
- McGahan A. M., Porter M. E. (1997).** How Much Does Industry Matter, Really? *Strategic Management Journal* 18 (Summer Special Issue) : 15-30.
- Merlo L. (2003).** *Le budget est-il toujours un bon outil de pilotage ?* Editions d'organisation, 160.
- Mintzberg H. (1982).** *Structure et dynamique des organisations*. Ed. Editions d'Organisation.
- Mintzberg H. (1994).** *Grandeur et décadence de la planification stratégique*. Paris : Edition Dumod.
- Morin E. M., Savoie A., Beaudin G. (1994).** L'efficacité de l'organisation : théories, représentations et mesures. Montréal: Gaetan Morin Editeur.
- Nelson R., Winter S. (1982).** *An evolutionary of economic change*. Belnap Press of Harvard: University Press.
- Ngo Biheng E. A., Djoutsa Wamba L., Mama Onana F. D. A. (2020).** Efficacité des outils de contrôle de gestion dans le pilotage des performances des collectivités territoriales décentralisées au Cameroun. *Revue Africaine de Management* 5 (1) : 110-128.
- Ngobo P. V., Stephany E. (2001).** Les différences de performance financière entre les entreprises : résultats du marché français. *Finance Contrôle Stratégie* 4 (1) : 89-121.
- Nobre T. (2001).** Méthodes et outils de contrôle de gestion dans les PME. *Finance - Contrôle - Stratégie* 4 (2) : 119-148.
- Oyon D., Mooraj S. (1998).** « Das Balanced Scorecard-Mode Oder Wertschöpfung ». *Der Treuhaender* 13 (2) : 67-98.
- Peel M. J., Bridge J. (1998).** How Planning and Capital Budgeting Improve SME Performance. *Long Range Panning* 31 (6): 848-856.
- Poincelot E., Wegmann G. (2005).** « Utilisation des critères non financiers pour évaluer ou piloter la performance : Analyse théorique ». *Comptabilité, Contrôle, Audit* 11 (2) : 109-125.
- Poissonnier H., Drillon D. (2008).** Le développement de la gestion durable des ressources humaines : un éclairage par les outils de pilotage des performances. *Vie & Sciences Economiques* 2 (179-180): 22-43.
- Robinson R. B., Pearce J. A. (1983).** The Impact of Formalize Strategic Planning on Financial Performance in Small Organizations. *Strategic Management Journal* 4 (3): 197-207.
- Robinson R. B., Pearce, J. A., Vozikis G. S., Mescon T. S. (1984).** The Relationship Bethweenstage of Developpement and Small Firm Planning and Performance. *Journal of Smal Business Management* 22 (2): 45-52.
- Rogers W. E., Wright P. M. (1998).** Measuring Organisational Performance in stratégique, Human Ressource Management: Problems and propects. *Working Paper Serie*.
- Rumelt R. P. (1991).** How Much Does Industry Matter? *Strategic Management Journal* 12 (3): 167-185.
- Salgado M. (2013).** La performance : une dimension fondamentale pour l'évaluation des entreprises et des organisations. [hal-00842219](https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00842219).
- Schmalensee R. (1985).** Do Markets Differ Much? *American Economic Review* 75 (3): 341-351.

- Shrader C. B., Taylor L. A., Dalton D. R. (1984).** Strategic planning and organizational performance: A critical review. *Journal of Management* 10 (2): 149–171.
- Simons R. (1990).** « The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives ». *Accounting, Organizations and Society* 15 (1-2): 127-143.
- Solle G., Rouby E. (2003).** « De la conception des innovations managériales en contrôle de gestion : quelles propositions? ». *Comptabilité Contrôle Audit* 9 (3) : 147- 168.
- Steers R. M. (1977).** Antecedents and out Comes of Organisational Comitment. *Administrative Science Quartely* 22 (1): 46-56.
- Takoudjou Nimpa A., Miamo Wendji C., Kamga Wendji C. (2019).** Management Control Instruments in Small and Medium Enterprises: Types and their Effects on Performance. *International Journal of Critical Accounting*, 11(1), 71-89.
- Variyam J. N., Kraybill D. S. (1992).** Empirical Evidence on Determinants of Firm Growth. *Economic Letters* 38 (1): 31-36.
- 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.
- Wernerfelt B., Montgomery C. A. (1988).** Tobin's q and the Importance of Focus in Firm Performance. *The American Economic Review* 78 (1): 246-250.
- Westhead P. (1995).** « Survival and Employment Growth Contrasts Between Types of Owner-managed High-Technology Firms ». *Entrepreneurship Theory and Practice* 20 (1): 5-27.
- Whitehead D. D., Gup E. G. (1985).** Bank Thrift Profitability: Does Strategic Planning Really pay? *Economic Review of the Federal Reserve Bank of Atlanta* 70 (October): 14-25.
- Zineb I. (2017).** « La performance de l'entreprise : un concept complexe aux multiples dimensions ». *Projectics / Proyética / Projectique* 2 (17) : 93-103.