

# LES PRATIQUES BUDGETAIRES EN CONTEXTE PME AU CAMEROUN

## BUDGET PRACTICES IN SME CONTEXT IN CAMEROON

**Alexis NGANTCHOU**

Maitre de conférences agrégé

FSEGA-Université de Douala

Département Comptabilité-Finance

Association pour la Recherche en Comptabilité Contrôle et Audit

[ngantchalex@yahoo.fr](mailto:ngantchalex@yahoo.fr)

**Muriel Joséphine MOUFFA NOUASSI**

Doctorante en sciences de gestion

Association pour la Recherche en Comptabilité Contrôle et Audit

[murieljosy@yahoo.fr](mailto:murieljosy@yahoo.fr)

**Date de soumission : 20/07/2019**

**Date d'acceptation : 21/09/2019**

**Pour citer cet article :**

NGANTCHOU A. & MOUFFA NOUASSI M. J. (2019), « LES PRATIQUES BUDGETAIRES EN CONTEXTE PME AU CAMEROUN », Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'audit, « numéro 10 : Septembre 2019 / Volume 4 : numéro 2 », p 450 - 475

## Résumé

Depuis près de deux décennies, les pratiques de contrôle de gestion en contexte PME sont au cœur des débats en contrôle de gestion. Toutefois, le caractère mitigé et flou du concept « pratique » rend difficilement saisissable les pratiques au sein des entreprises. Dans le cadre des pratiques budgétaires, un paradoxe se pose. Les pratiques budgétaires subsistent dans les entreprises malgré des dangers alertés, par les théoriciens, lors de la mise en place et l'utilisation du budget. Par ailleurs, les travaux sur les pratiques budgétaires en contexte PME demeurent encore bien rares alors même que dans le cas des grandes entreprises, de nombreuses typologies ont été identifiées. L'objectif principal de cet article est d'identifier les pratiques budgétaires des PME camerounaises. Sur la base d'une enquête exploratoire auprès de 20 PME, quatre pratiques budgétaires ont été mises en évidence à savoir : les pratiques budgétaires conventionnelles, alertes, contraignantes ou informelles.

**MOTS CLES : BUDGET, PRATIQUES, PRATIQUES BUDGETAIRES, PME ET THEORIE NEO-INSTITUTIONNELLE**

## Abstract

For nearly two decades, management control practices in the SME context have been at the heart of management control debates. However, the mixed and vague character of the “practical” concept makes it difficult to understand practices within companies. In the context of budgetary practices, a paradox arises. Budgetary practices persist in companies despite the dangers (especially the difficult to foresee in an uncertain environment) of the theorists when setting up and using the budget. Moreover, work on budgetary practices in SME context is still very rare even though in the case of large companies, many typologies have been identified. The main objective of this article is to identify the budget practices of Cameroonian SMEs. On the basis of an exploratory survey, four budgetary practices were highlighted. While in some SMEs budget practices seem conventional, in others they are alert, binding or informal. The study also highlights the contingency factors that characterize the practices identified.

**KEYWORD: BUDGET, PRACTICES AND BUDGET PRACTICES**

## Introduction

Les pratiques budgétaires sont institutionnalisées dans les entreprises et celles-ci les considèrent comme une solution universelle (DiMaggio et Powell, 1983). De 1994 à nos jours, presque toutes les entreprises mettent en place et utilisent un budget (Jordan, 1998). De plus, son application diffère d'une organisation à une autre. En effet, certaines organisations utilisent les budgets soit dans le but de réaliser des benchmarking, soit pour fixer leur programme de rémunération en fonction des résultats liés au budget, soit pour s'insérer dans un plan à moyen terme (la durée varie en fonction de l'entreprise). De ces diverses utilisations, des fonctions multiples sont associées au budget notamment la planification, la coordination, la motivation, l'évaluation, la régulation sociale et bien d'autres. Mais ne semble-t-elle pas contradictoire à un moment donné ? C'est dans ce sens qu'un ensemble de critiques a été adressé au budget au point de proposer sa suppression dans la gestion des entreprises. Dès lors, un paradoxe se manifeste et s'explique par la divergence entre les rôles affichés du budget et les raisons réelles qui ont conduit à sa mise en place au sein des organisations.

Les pratiques budgétaires subsistent dans les entreprises malgré les dangers alertés, par les théoriciens et les praticiens, lors de la mise en place et l'utilisation du budget. Il s'agit principalement de la difficulté à prévoir dans un environnement incertain, son incapacité à évaluer la performance et à créer la valeur, sa forte consommation du temps et des ressources pour un faible rendu sur les organisations, le problème du slack budgétaire, son formalisme excessif qui tend à réduire le degré d'innovation des acteurs. Cependant, les problèmes liés aux pratiques budgétaires ne sont pas seulement d'ordres circonstanciels mais aussi d'ordre conceptuel du fait de la difficulté à comprendre le fondement du budget et à l'interpréter (Berland, 1999). De plus, la difficulté à caractériser le concept « pratique » rend difficile la description des pratiques budgétaires dans les entreprises qui sont elles-mêmes complexes (Lorino, 2008). Outre ces dangers, les propositions des études faites pour remplacer le budget demeurent peu convaincantes (Hope & Fraser, 2000 ; Berland, 2002 ; Sponem, 2010).

La pléthore de ces objurgations pousse les théoriciens à se poser la question suivante : « faut-il ou non contrôler par le budget ? ». Ce questionnement est à l'origine de diverses études. Il vise à comprendre les raisons pour lesquelles les entreprises s'attachent encore majoritairement à la mise en place et l'utilisation du budget. Seulement la littérature s'est beaucoup focalisée à identifier de manière brute les rôles du budget (Gignon-Marconnet, 2003 ; Zhiren, 2002). Les premières études se limitent à la dimension technique du budget.

Or, la compréhension du fondement ou de l'existence du budget dans les entreprises passe aussi par la description et l'analyse du comportement des acteurs lors de la mise en place et l'utilisation du budget. Dans cette perspective, la contingence dans la perception du budget implique l'absence d'un standard défini du processus budgétaire. Ainsi, la théorie et la pratique montrent que les processus budgétaires peuvent différer selon les organisations ; il existe une grande diversité de pratiques budgétaires (Sponem et Lambert, 2010 ; Manso, 2014)). Seulement, les pratiques budgétaires existantes dans la littérature sont très « sommaires et aériennes » car leur description est limitée aux aspects de configuration du budget (Larroumy et Bousseta, 2019). Aussi, les dimensions du budget sont analysées de manière indépendantes. Par ailleurs, les pratiques budgétaires existantes ont essentiellement été observées dans les Grandes Entreprises (Kaplan, 2012).

La question de l'identification des pratiques budgétaires est intéressante en contexte PME du fait : de la transférabilité laborieuse des résultats de la Grande Entreprise à la Petite Entreprise (Riadh zghal, 2003), de la non appropriation véritable des pratiques de la Grande Entreprise par la Petite Entreprise (Drevetton, 2017). La spécificité de la PME et de son dirigeant influencerait sur leur aptitude à formaliser la fonction de contrôle de gestion (Hausman, 2005). Naro (2006) souligne la difficulté de concilier formalisation avec les besoins de simplicité et de flexibilité spécifiques aux PME. De plus, les PME doivent résoudre les problématiques des grandes entreprises avec le moins de ressources. Par conséquent, elle mérite une attention particulière afin d'être sensibilisée sur les meilleures pratiques (Bergeron, 2000). En dehors de sa pertinence théorique comme objet d'étude, la PME a également des enjeux très pratiques. Dans la concurrence mondiale actuelle qui nécessite le développement et le renouvellement du tissu économique et de l'emploi, l'émergence de produits et services nouveaux et la compétitivité sur les marchés, les PME jouent un rôle décisif (Meysonnier et Zawadzki, 2007). Ainsi, le présent travail se propose d'apporter des éléments de réponse à la question centrale : **Quelles sont les pratiques budgétaires déployées en contexte PME [au Cameroun]?**

Préalablement à la réponse à cette question, il semble judicieux de clarifier ce que nous attendons par « pratiques budgétaires ». L'usage du concept « pratique » dans la littérature crée autant de controverses qu'il a de modalités. En effet, les controverses dépendent du complément auquel il est associé (contrôle de gestion, budgétaire, organisationnel, même sans complément, etc.), du contenu qui lui est attribué (routines, coutumes, rituels, outils, histoire, etc.) et de l'étendu de l'action (concrète, ordinaire, répétée, etc.). Ainsi, **une pratique** représente un ensemble

d'**actions concrètes**, que les **individus** réalisent dans leur quotidien de manière **ordinaire répétée et routinière** et qui sont **pourvues d'un sens particulier** en fonction de l'**espace social** où elles apparaissent. Associées au terme « budgétaires, les pratiques budgétaires s'identifient à deux niveaux : les aspects de configuration du budget c'est-à-dire l'ensemble des actions (et leur fréquence) servant à la construction et à l'utilisation du budget ; les rapports sociaux autour du budget (vision et caractéristique du dirigeant, les actions liées à l'alignement du comportement des hommes, etc.).

Le travail est structuré autour de quatre points. Le premier point présente une synthèse de la littérature sur les pratiques budgétaires. Le deuxième point met en exergue le cadre théorique qui explique au mieux les pratiques budgétaires. Quant au troisième point, il précise la méthodologie utilisée pour la description des pratiques budgétaires. Le quatrième point se focalise sur les résultats clés de l'étude et leurs discussions.

### **1. Les pratiques budgétaires dans la littérature du contrôle de gestion : une tentative d'inventaire et de restructuration des typologies existantes**

Plusieurs typologies de pratiques ressortent de la littérature. D'aucuns ont été identifiées à travers une analyse quantitative et d'autres par une analyse qualitative. Cependant, des regroupements possibles sont envisageables et se résument comme suit. Anthony (1965 ; 1988) propose de distinguer les systèmes de contrôle selon qu'ils sont serré (« tight ») ou souples (« loose »). Hopwood (1972) met en évidence trois styles principaux d'utilisation des données comptables, et plus particulièrement des données budgétaires : le style *budget constrained* (BC), le style *profit conscious* (PC) et le style *nonaccounting* (NA). Merchant (1981) met en évidence deux stratégies de contrôle budgétaire : contrôle budgétaire administratif et contrôle budgétaire interpersonnel. L'analyse des travaux de Simons (1987b ; 1990 ; 1995) permet de mettre en évidence cinq caractéristiques majeures du budget. Il identifie dès lors le contrôle budgétaire interactif et le contrôle budgétaire diagnostique.

Ces différentes typologies ne se valent pas du fait des différences dans les dimensions observées et les échantillons choisis. Simons ne s'intéresse qu'aux grandes entreprises et considère que toutes les grandes entreprises ont des systèmes de contrôle formalisés. De ce fait, sa typologie est unidimensionnelle et différencie les entreprises en fonction de l'implication de la direction, la participation des opérationnels et le style de négociation. La typologie de Merchant reflète principalement l'existence ou non d'un contrôle budgétaire alors que la typologie d'Anthony différencie les entreprises en fonction de la rigidité budgétaire, du suivi des écarts et de l'évaluation. De plus, toutes ces typologies sont

prématurées dans la mesure où elles ont été identifiées sans clarification conceptuelle du terme « pratique ». Suite à ces critiques, des dimensions sont mises en exergues pour identifier les pratiques budgétaires.

En tant qu'outil incontournable du contrôle de gestion, la mise en place et l'utilisation du budget interviennent sur l'ensemble des phases du processus de contrôle. Nous présenterons les dimensions des pratiques budgétaires suivant le processus classique de découpage du contrôle de gestion telles que prôné par : Anthony, 1988 (programmation, budgétisation, exécution et évaluation) et Bouquin, 2006 (finalisation, pilotage et post-évaluation). Dans cette perspective, on relève onze (11) pratiques budgétaires au sein du processus budgétaire des organisations notamment : la participation budgétaire, la négociation budgétaire, le niveau de difficultés des objectifs, le suivi budgétaire, la révision et ré-prévision budgétaire, l'évaluation budgétaire, la rémunération budgétaire, la formalisation budgétaire, le niveau de détail budgétaire et l'implication de la hiérarchie. Ces dimensions qui caractérisent les pratiques se diffèrent d'une organisation à une autre du fait des traits spécifiques expliquant chaque pratique. Sur cette base, Sponem (2004) fait un répertoire de cinq (05) pratiques budgétaires : le budget strict, le budget souple, le budget diagnostic, le budget interactif et le budget indicatif.

Quant aux études qui s'évertuent à observer les pratiques en contexte PME portent non pas sur les pratiques budgétaires mais sur les pratiques de contrôle de gestion<sup>1</sup>. La plupart des études observent ces pratiques sur une dimension instrumentale. Sur cette base, diverses pratiques de contrôle de gestion ont été identifiées notamment : le budget (Berland, 1999; Amans, Mazars-Chapelon, et Villesèque-Dubus 2010 ; Villesèque-Dubus et Courrent 2010), le tableau de bord (Kaplan 2012 ; Germain 2006), la méthode ABC (Santin et Caillie 2008; Chapellier 1997; Germain 2006; Nobre 2001a; Ngongang 2010; Cappelletti et Khouatra 2009; Meyssonier 2015), système d'information (Turki, 2006) et bien d'autres. L'étude de Meyssonier et Zawadzki (2007) s'efforce à identifier les pratiques de contrôle de gestion sous l'angle comportemental. L'une des critiques forte de ces études est d'avoir omi la dimension sociale dans leur description.

Quelques études (Hamadi, 2014 ; Gandaho, 2007) ont portés sur la description des pratiques budgétaires dans les PME. Ces études ont mis en avant plusieurs usages du budget à l'occurrence de : contrôle des variations, instrument de diagnostic, instrument de dialogue,

---


<sup>1</sup> Une analyse de 152 articles parus dans six revues de référence anglo-saxonnes menée par Shields en 1997 montre que seulement 21 articles abordent directement la question des systèmes budgétaires



instrument de motivation, catalyseur de discussions. Villesèque-dubus (2010) souligne la transversalité des outils de contrôle et plus précisément celle du budget. Ces études sont nées en réponse à la critique du manque d'adaptation des budgets classiques aux structures modernes. Il est dès lors suggéré de suivre une logique Activited Based Budgeting (ABB)<sup>2</sup> c'est-à-dire de mettre en place des budgets par activités et par processus. Dans cette pratique, l'information budgétaire est plus fine et précise (Villesèque-Dubus, 2010), les objectifs sont étroitement liés à la stratégie de l'entreprise (Lorino, 2008),

Suivant ces auteurs, qu'il s'agisse de la dimension instrumentale ou comportementale, il est à noter que l'introduction des pratiques de contrôle ou la transposition des pratiques de contrôle de la Grande Entreprise à la Petite Entreprise dépendra : des jeux d'acteurs au sein de l'entreprise, de la taille de l'entreprise, du rôle du chef d'entreprise, de l'âge de l'entreprise, etc. Toutes ces typologies existantes se résument dans le tableau ci-après :

**Tableau 1 : Cartographie critique des pratiques budgétaires dans la littérature du contrôle de gestion**

LES PRATIQUES BUDGETAIRES EXISTANTES DANS LES GRANDES ENTREPRISES					LES PRATIQUES BUDGETAIRES EXISTANTES DANS LES PME	
Les pratiques budgétaires existantes sous le prisme des utilisations du budget					Les pratiques en contrôle de gestion suivant la vision instrumentale	
Auteurs	Anthony (1965 / 1988)	Hopwood (1972)	Merchant (1981)	Gervais, 2000 ; Bouquin, 2001	Auteurs	Gervais et al, 2001 ; Nobre, 2001 ; Olia Turki, 2006 ; Albu & Albu, 2007 ; Bumpoky et Meyssonier, 2012 ; Meyssonier, 2015
Pratiques identifiées	Budget serré (tight) / Budget souple (loose)	Style Budget Constrained (BC) / Style Profit Conscious (PC) / Style NonAccounting (NA)	Contrôle budgétaire administratif / Contrôle budgétaire interpersonnel	Coordination et communication / Gestion prévisionnelle / Délégation et motivation / Activity Based Budgeting	Pratiques identifiées	Tableau de bord / budget / calcul de coût / système d'information / système d'intéressement et de motivation / les processus ou activités réalisées par les individus
Limites du construit	1. Pseudo-pratique car ce sont les diverses utilisations du budget. Il ne s'agit pas des pratiques au sens pur 2. La non prise en compte de la transversalité des budgets				Limites du construit	1. Absence de la dimension sociale dans la description de la pratique 2. Très peu des études portant sur les pratiques budgétaires en contexte PME
Les pratiques budgétaires existantes sous la houlette des dimensions du budget					Les pratiques budgétaires suivant la vision comportementale	
Auteur	Spicer (2004)				Auteur	Hofstede, 1977 ; Burchell Chubb, Hopwood, & Huggins, 1980 ;
Pratiques identifiées	Le budget Souple / Le budget Strict / Le budget Diagnostique / Le budget Interactif / Le budget Indicatif				Pratiques identifiées	Contrôle de variation / Instrument de diagnostic / « machine à réponse » / Fonction de dialogue / apprentissage / « machine à apprendre » / Fonction de « machine à rationaliser » / Fonction de « machine politique »
Limites du construit	Focalisation sur les aspects de configuration du budget / absence des caractéristiques de l'acteur et l'entreprise				 <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; display: inline-block;">                     L'introduction des pratiques de contrôle ou la transposition des pratiques de contrôle dépendra : des jeux d'acteurs, de la taille de l'entreprise, du rôle du chef d'entreprise, de l'âge de l'entreprise, etc.                 </div>	

**Source : nos soins**

Dans une quête d'identification et de compréhension des pratiques budgétaires au sein des organisations, les études ont fait l'usage de divers cadres méthodologiques. Ces cadres méthodologiques retracent la théorie pertinente et la méthodologie appropriée à l'étude.

<sup>2</sup> En fait, c'est une logique budgétaire étroitement liée à la méthode ABC.

## **2- L'opportunité des théories néo-institutionnelles pour l'explication des pratiques budgétaires en contexte PME**

La littérature fait état de quatre grandes approches théoriques telles que : les approches fonctionnelles, néo-institutionnelles, marxistes et foucaaldiennes (Sponem, 2004). Ces quatre approches sont regroupées en deux notamment : l'approche classique et l'approche contemporaine. En marge des théories de la contingence dont la popularité se renforce dans les années 1970, de nouvelles idées sur la perception de l'organisation font leur apparition. Elles développent notamment l'argument suivant : l'organisation n'est pas qu'un système dans un environnement économique, mais aussi le résultat d'un amalgame de rapports sociaux, et c'est cette socialité que l'on veut introduire dans le discours sur l'organisation (Rouleau (2007)). Même si les approches contemporaines se lient à une période de renouvellement intense des approches classiques, elles demeurent insuffisantes pour l'explication des pratiques existantes dans les organisations actuelles.

Tout en réaffirmant la prégnance des institutions pour comprendre et expliquer les faits sociaux et économiques, l'approche néo-institutionnelle est davantage orientée vers l'analyse des systèmes inter organisationnels, au-delà de l'attention portée aux seules forces en présence à l'intérieur d'une organisation (Selznick, 1949). D'ailleurs l'objectif de cette étude est d'identifier les pratiques budgétaires existantes en contexte PME. Il est donc question d'observer et d'analyser les organisations entre elles. Dans cette perspective, la revue critique des théories néo-institutionnelles fera l'objet de la suite de notre propos.

En effet, en dehors de cet environnement technique, les théories néo-institutionnelles proposent de prendre en compte l'« environnement institutionnel », c'est-à-dire les règles et les obligations légales ou culturelles auxquelles sont soumises les organisations (Scott et Meyer, 1991). Cet environnement institutionnel renvoie à une rationalité cognitive. D'ailleurs, les représentations de l'individu sont plus réalistes dans la mesure où en plus de la rationalité que lui confèrent les approches classiques, d'autres dimensions s'ajoutent et lui permet non seulement de répondre aux pressions de l'environnement mais aussi de fabriquer les mythes. Dès lors, l'individu n'est plus considéré comme un acteur passif vis-à-vis des pressions de l'environnement. Ces apports sont dus au fait qu'en plus de la recherche de la performance, les entreprises sont également en quête de légitimité.

Les pratiques budgétaires sont acceptées et adoptées par la plupart des entreprises (Sponem, 2010 ; Gigno-Marconnet, 2003). Comment peut-on expliquer une telle situation ? Quels mécanismes induisent une telle acceptation et adoption ? DiMaggio et Powell soutiennent que



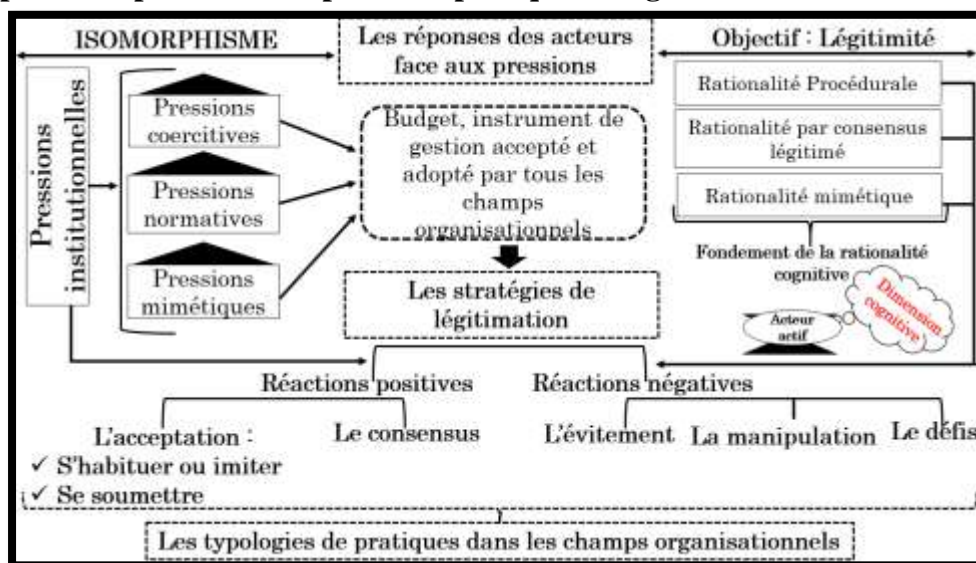
le concept le plus approprié à la description de la dynamique d'homogénéisation est celui d'isomorphisme. Il permet en effet d'identifier le processus qui conduit l'unité d'une population à ressembler aux unités affrontant les mêmes conditions environnementales. Dans ce cas, la mise en place et l'utilisation du budget est une pratique organisationnelle, tandis que le moyen par lequel cette pratique est adoptée est un processus d'isomorphisme. Cet isomorphisme est un processus influencé par la pression d'une multiplicité de parties prenantes. Dans cette optique, selon DiMaggio et Powell (1983), il existe trois mécanismes principaux porteurs de changement institutionnel isomorphique tels que : l'isomorphisme coercitif, l'isomorphisme normatif et l'isomorphisme mimétique. Cet isomorphisme provient des logiques institutionnelles qui sont dans le cas d'espèce les pratiques budgétaires.

Dès lors, l'entreprise légitime ses actions à travers ses pratiques budgétaires en ce sens où elles forment un **processus symbolique, un processus cognitif et informationnel, un processus d'influence, un processus d'identité**. La conformité de l'entreprise à son environnement institutionnel lui permet d'augmenter sa légitimité et son accès aux ressources essentielles et, par conséquent sa pérennité (Meyer et Rowan, 1977 ; DiMaggio et Powell, 1983 ; Meyer et Scott, 1983). Cette recherche de la légitimité est le nouveau moteur des actions et des pratiques de l'entreprise. Ainsi, la mise en place et l'utilisation du budget est un rituel ou un mythe qui légitiment la gestion et contrôle de l'entreprise.

Bien que la théorie néo-institutionnelle permette repenser les entreprises et de ressortir les typologies de pratiques qui y émergent, elle ne permet pas de décrire des actions routinières de chaque champ organisationnel. La description des pratiques budgétaires en elles-mêmes prend appui sur le processus classique de découpage du contrôle de gestion telles que prôné par Bouquin (2006) : finalisation, pilotage et post-évaluation. Alimentées par ce processus, plusieurs caractéristiques clés constituent alors les leviers d'une pratique de contrôle. Il s'agit des déterminants qui s'inspirent du modèle d'Alder et Borys (1996) tels que : des actions liées à la configuration du budget et leur fréquence, les actions liées à l'alignement du comportement des acteurs, les actions liées au contrôle et au suivi de l'activité, le sentiment du contrôlé, la relation entre dirigeant et employés, l'environnement de l'entreprise, le type de management de l'acteur, le type de pouvoir.

Le tableau ci-dessous présente les théories néo-institutionnelles comme cadre théorique pertinent pour la description des pratiques budgétaires :

**Tableau 2 : l'approche sociologique des théories néo-institutionnelles, cadre théorique pertinent pour la description des pratiques budgétaires**



**Source : nos soins**

Une variété de méthodologie a été mise en place mais elles ne permettent pas de traduire ou de décrire fidèlement les pratiques présentes dans les entreprises. Il s'agissait principalement d'une approche quantitative par questionnaire. Or, une pratique s'observe au lieu de sa réalisation (Martineau, 2005). La suite de cet article présentera en justifiant les choix méthodologiques retenus pour répondre à la préoccupation de l'étude.

### 3- La méthodologie de l'étude

#### 3.1 Le contexte général des PME camerounaises

Dans le contexte camerounais, la PME représente environ 90% du tissu économique. Or, celle-ci contribue seulement à hauteur de 36% dans le PIB (ECAM, 2015). Cette configuration du tissu économique camerounais est problématique du fait de la faillite continue et soutenue des PME, soit 80%, dû à l'amateurisme du promoteur dans la gestion et de l'absence de contrôle. Ces faillites récurrentes jettent le doute sur la qualité des outils de contrôle dont disposent les PME, plus précisément sur l'utilisation du budget qui est leur outil de référence en matière de contrôle de la performance et d'alignement des comportements (suivant pré-enquête). De plus, les PME au Cameroun évoluent dans un environnement beaucoup plus informel et leur management s'inscrit dans cette logique.

Alarmé par ces constats, Bergeron (2000) relève un besoin pertinent pour les PME en matière de contrôle, plus précisément dans la sensibilisation de celles-ci sur la nécessité et l'utilité de l'appropriation de meilleures pratiques. Il est urgent d'investiguer sur les 20% des entreprises

qui subsistent et donc développent des « bonnes » pratiques budgétaires (formelles ou informelles) afin de proposer leurs pratiques budgétaires aux PME camerounaises défaillantes et naissantes.

### 3.2- La stratégie d'accès aux pratiques

La description de ces pratiques a été faite tour à tour par des observations non participantes (lors des réunions autour du budget, des jours ordinaires, etc.) au sein de l'entreprise. Ces observations ont été faites sous deux ans. Pendant la première année, l'observation avait permis de décrire : les faits des acteurs au quotidien (lors de la construction et du suivi du budget), le climat social dans l'entreprise, le sentiment du contrôlé, les mécanismes ou moyens de contrôle des dirigeants. A la deuxième année, l'observation a servi de confirmation de la routine dans les actions des acteurs. Durant cette année, on notait également les possibles évolutions de ces actions. Egalement lors de cette deuxième année d'observation, des entretiens ont été faits avec les plus anciens de l'entreprise. Ces anciens ont donné, sur la base de son vécu et de son expérience, un aperçu sur les actions entreprises lors de la mise en place et l'utilisation du budget. Les entretiens semi-directifs du type face à face sont les plus appropriés. Le répondant a pris appui sur l'histoire des faits passés. L'interviewé était un responsable d'une équipe c'est-à-dire soit le contrôleur de gestion, soit le directeur général, soit le comptable, soit un responsable financier. Ces entretiens avaient un but de triangulation des données issues de l'observation. Outre la triangulation des méthodes, la triangulation des sources a également été réalisée (Redfer et normann, 1994). L'objectif était de se rassurer de la véracité et de la convergence des propos des acteurs.

Préalablement à la description des pratiques budgétaires, des entretiens semi-directifs ont été menés auprès des responsables d'une équipe. Il s'agissait d'une pré-enquête<sup>3</sup> réalisée au tout début de l'étude dont le but était de confirmer de la présence du budget et de sa référence en matière de contrôle et de suivi de l'activité. Pour y parvenir des lettres de demande d'accès ont été déposées dans diverses PME afin d'obtenir des rendez-vous d'entretiens.

Une fois les données collectées, l'analyse des données s'est faite d'abord par logiciel et ensuite manuellement. Le logiciel Nvivo a permis l'analyse du contenu (analyse textuelle, analyse d'exploration, etc.) des entretiens de la pré-enquête. L'analyse assistée par logiciel s'est faite en plusieurs étapes dont les principales sont : l'importation des entretiens<sup>4</sup> dans le

---

<sup>3</sup> Notons qu'en l'absence de preuves concrètes de l'existence et de la référence du budget en matière de contrôle, une pré-enquête a été menée pour la confirmation de ce fait « abstrait ».

<sup>4</sup> Les entretiens avaient été enregistrés puis retranscrits à la lettre.

logiciel, la création des catégories<sup>5</sup>, le référencement des extraits d'entretiens dans les différentes catégories, la réalisation de diverses analyses. Quant aux données issues des observations non participantes et des discours des anciens, elles ont été analysées manuellement suivant une « grille de synthèse des observations ».

### 3.3- L'échantillon

La disparité et le non consensus des caractéristiques décrivant la PME rend difficile la définition de celle-ci. De plus, tenir compte exclusivement des caractéristiques contextuelles limiterait le champ d'investigation de notre étude. Dès lors, la définition de la PME est fonction de l'objet d'étude et des données disponibles. Dans cette perspective, nous nous intéressons aux PME dont la petite taille n'est qu'un stade de vie dans l'organisation. Le choix des PME dans cette étude, ne relève pas de la recherche d'une représentativité statistique. Cette étude qui s'est effectuée sous l'angle qualitatif privilégie la **saturation théorique**.

Les PME sont sélectionnées sur la base de deux critères principaux : la taille de l'organisation en termes de nombre d'employés (Hofer et Charan, 1984) ; Flamholtz, 1986) et le cycle de vie (Moore et Yuen, 2001). L'échantillon est sélectionné au hasard en ce sens où suite aux critères suscités, nous avons un panel de PME auxquelles nous adressons des lettres de demande d'enquête au sein de leur entreprise. Les PME retenues sont celles qui accuseront positivement réception de notre demande. Ainsi, l'étude retiendra les PME qui ont au plus 150 employés dans leur entreprise celles qui sont en phase de croissance et/ou maturité soit cinq (05) ans minimum. En fin de compte, l'étude s'est faite auprès de 20 PME de divers secteurs d'activité (11 du secteur de service, 4 du secteur industriel et 5 du secteur de distribution). L'échantillon se résume comme suit :

---

<sup>5</sup> Il s'agit, au sens du logiciel Nvivo, des thèmes centraux autour de la question que le chercheur veut répondre.

**Tableau 3: Description de l'échantillon de l'étude**

Secteur d'activité	PME	Activités de la PME	Nombre d'employé	Age
Industriel	IND1	Production des cahiers, des journaux, etc.	70	1998
	IND2	Production de tôles	35	1994
	IND3	Production savon	100	2004
	IND4	Transformation du métal et du bois	31	2013
Distribution	DISTR1	Vente de produits pharmaceutiques, cosmétiques et alimentaires	100	2000
	DISTR2	Vente de jus naturel et de produits alimentaires	85	2004
	DISTR3	Vente des produits phytosanitaires	50	1999
	DISTR4	Distribution des produits électriques	15	2013
	DISTR5	Distribution des produits alimentaires	30	1987
Service	SERV1	Assistance aux personnes vulnérables et insertions sociales des défavorisés	20	1994
	SERV2	Incinération des déchets et maintenance d'équipement	60	2013
	SERV3	Soins médicaux	90	1994
	SERV4	Soins médicaux	95	1996
	SERV5	Soins médicaux	30	1985
	SERV6	Education	130	2010
	SERV7	Conseil en Mobilité et transport	35	2008
	SERV8	Expedition des courriers	60	2013
	SERV9	Réseau et telecommunication	23	2013
	SERV10	Microfinance	90	2009
	SERV11	Impression/photocopie	16	2013

**Source : nos soins**

#### 4- Les résultats de l'étude et discussions

##### 4.1 – Le budget comme outil de référence en matière de pilotage de la performance des PME camerounaises

Etant en phase de croissance et/ou de maturité, le pilotage des PME Camerounaises se fait à travers une panoplie d'outils de contrôle. Dans le cadre de cette étude, les outils ont été catégorisés suivant les différents objectifs de contrôle : l'alignement du comportement des hommes, le suivi de l'activité et la prise de décision. De tous les outils existants en contexte PME au Cameroun, certains se raccordent avec les outils de contrôle de la littérature mais d'autres sont propres au contexte camerounais. Cette distinction s'observe dans le tableau 4. En effet, le tableau ci-dessous est une représentation simplifiée des différents outils de contrôle présents dans les PME au Cameroun.

**Tableau 4 : la distinction entre outils propres au contexte camerounais et ceux en accord avec la littérature**

	Outils de Contrôle présents dans les PME au Cameroun et en accord avec la littérature	Outils de Contrôle présents dans les PME au Cameroun et en accord avec la littérature
<div style="display: flex; align-items: center;"> <div style="width: 15px; height: 15px; border: 1px solid green; margin-right: 5px;"></div> Outils accord avec la littérature  <div style="width: 15px; height: 15px; border: 1px solid red; margin-right: 5px;"></div> Outils propres aux PME Camerounaises         </div>		
<i>Outils liés à l'alignement du comportement des hommes</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>» Réunions</li> <li>» Système de planification</li> <li>» Système d'information</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>» Procédures</li> <li>» Job description</li> <li>» Organigramme</li> <li>» Délégations</li> <li>» Contrôle par menace</li> <li>» Contrôle par la confiance</li> </ul>
<i>Outils liés au suivi de l'activité de l'entreprise</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>» Budget</li> <li>» Comptabilité financière</li> <li>» États financiers</li> <li>» Comptabilité analytique</li> <li>» Calculs de coûts</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>» Rapport d'activité</li> <li>» Statistiques</li> <li>» Programme caisse</li> <li>» Plan de trésorerie</li> <li>» Assurance qualité</li> </ul>
<i>Outils d'aide à la prise de décision</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>» Tableau de bord</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>» Tableau croisé dynamique</li> <li>» Plan de performance</li> <li>» Business plan</li> </ul>

**Source : nos soins**

Au regard du tableau ci-dessus, pour les outils liés à l'alignement du comportement, l'étude révèle : les réunions, le système de planification et le système d'information, les procédures, le job description, l'organigramme, les délateurs, le contrôle par la mise en garde, le contrôle par la confiance. Pour les outils de suivi de l'activité, on a : le budget, la comptabilité financière ou états financiers, la comptabilité analytique ou calcul des coûts, le rapport d'activité, les statistiques, le programme de caisse, le plan de trésorerie et l'assurance qualité. Pour les outils d'aide à la prise de décision, l'étude recense : le tableau de bord, les tableaux croisés dynamique sur Excel, le plan de performance et le business plan.

Cependant, les nuages de mots issus du logiciel Nvvo 11 lors de l'analyse permettent de mettre en avant la popularité d'un outil de contrôle, qui a fédéré plusieurs rattachements dans le discours des interviewés. Ces nuages de mots représentent les deux cent mots (ayant au moins six lettres) qui reviennent le plus dans le discours des interviewés. Dans cette optique et au regard du nuage de mots présentant les outils liés à l'alignement du comportement des hommes, il ressort que la **procédure** est l'outil de contrôle par excellence car c'est le mot avec une plus grande taille de police. De plus, il se trouve au centre du nuage qui révèle une fois de plus son importance dans le discours des interviewés. Il en est de même pour le nuage de mots faisant référence aux outils liés au suivi de l'activité de l'entreprise qui met en avant le **rapport** comme principal outil de contrôle. Par ailleurs, la petite taille des mots qui gravitent autour du principal nous fait comprendre que ceux-ci ne sont non seulement pas très important mais ils sont moins répétés dans le discours des interviewés. Entre autre, les mots à taille réduite qui ont la même couleur que le principal, sont ceux qui permettent d'approfondir la compréhension de l'outil principal. Il peut également arriver que ces mots ont à peu près le même nombre de lettre que le terme central dans le discours des interviewés. L'existence de ces outils se justifie par les extraits de verbatim qui se résument dans le tableau ci-après :



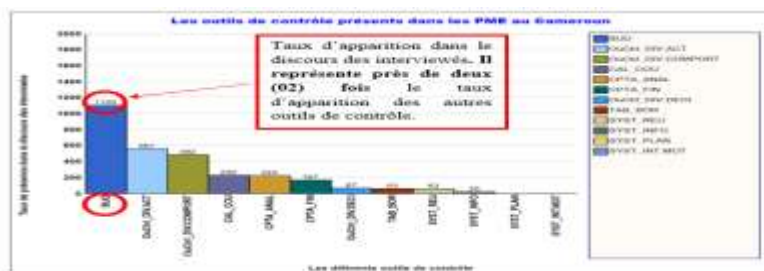
**Tableau 5 : verbatim témoins de l'existence des outils de contrôle dans les PME Camerounaises**

	Les différents types d'outils	Les verbatim témoins
Les outils liés à l'alignement du comportement des hommes	Les procédures	INDJ_CPTA : « C'est vraiment le support, on ne peut pas faire de contrôle sans procédures. On ne peut pas parler de bonne gestion sans parler de procédures. » SERV1_CTRL : « la procédure nous aide à l'organiser les choses. Maintenant sachant que les choses changent, la procédure est là et la procédure. En fait votre système c'est basé à la base d'une projection dynamique. Nous ne sommes pas statiques. Ceux qui sont statiques ils seront dépassés. Donc vos procédures sont dynamiques. »
	L'organisation	SERV3_CPTA mentionne que : « L'organisation est là pour résoudre un problème et pour résoudre ces problèmes il faut mettre les personnes au 'il faut à l'endroit au 'il faut »
Les outils liés au suivi de l'activité	Les statistiques	SERV3_CPTA : « Chaque semaine, nous demandons au chef statistique de nous sortir les chiffres afin que nous puissions les comparer aux années précédentes. Le but étant de s'assurer que soit on maintient le cap soit on avance. » et les statistiques doivent être régulièrement. Précisément, nous sommes en train de l'informateur ». DISTR4_DG : « je regarde les statistiques de temps, parce que nous travaillons avec les amis dans le domaine pharmaceutique, et le résultat est en ligne chaque matin, et regarder qu'est-ce que les employés en fait comme chiffre d'affaires, comme vente »
	Le reporting	SERV1_CTRL : « Je n'ai même pas ça, j'ai le reporting. Moi ce que je regarde c'est le reporting, j'attends le reporting, les heures de travail, mais ce sont les opérations, mais j'attends le reporting, les relances, les zones d'alerte. »
	Les rapports d'activité	DISTR4_DG : « Le rapport arrive, dans ce rapport on voit exactement ce qui s'est passé, qui a fait quoi, dans notre branche d'activité le commercial doit remettre son rapport tous les jours. Tous les jours les employés font leur rapport, tous les jours le rapport de ceux qui sont à domicile doivent arriver sur son table, ceux qui sont ailleurs, le chef d'agence fait le rapport, ce rapport est dans son bureau mais, mais le rapport de la journée est filé et s'envoie par whatsapp »
Les outils liés à la prise de décision	Le plan de performance et les tableaux croisés dynamiques	SERV6_DAR : « dans le cadre de la supervision et du contrôle de nos différents projets, en plus du budget qui est primordial, chaque acteur du projet doit définir son plan de performance. C'est au travers de celui-ci qu'on jugera de l'avancée de son travail et même qu'on l'évaluera au terme d'un projet. ». Et SERV1_CTRL : « je monte un tableau croisé dynamique pour pouvoir suivre les activités, les objectifs des différents services de l'entreprise, les entrées et les sorties de celle-ci. En fonction de ce tableau, je pourrais valider ou non une dépense, je pourrais attirer l'attention d'un service sur la baisse de son activité. Bref, j'ai une vision globale de l'activité et je pourrais prendre ou alors je pourrais aider mon directeur à prendre de très bonnes décisions. »

**Source : extrait tableau de synthèse de verbatim issu d'Nvivo11**

De tous ces outils suscités et des schémas récapitulatifs issus de l'analyse par Nvivo, trois (03) outils de contrôle sont fréquemment observés dans les PME au Cameroun notamment : le budget, les procédures et les rapports. Seulement, en observant le nuage de mots récapitulant l'ensemble des outils de contrôle en contexte PME au Cameroun, on constate que le budget est le terme qui se trouve au centre du nuage de mots. En effet, le fait qu'il soit au centre signifie que c'est le mot en prédominance dans le discours des interviewés des PME. Le dit nuage de mots fait une synthèse des cent (200) mots les plus fréquents dans le discours des interviewés. De plus, en hiérarchisant les divers outils de contrôle suivant leur taux d'apparition dans le discours des interviewés (voir figure 1), on constate que le budget est l'outil de contrôle qui a un taux d'apparition élevé soit 1104 fois. Le taux d'apparition du budget dans le discours des interviewés représente deux fois le taux d'apparition des autres outils de contrôle d'où la prédominance du budget sur les autres outils de contrôle. La figure ci-dessous fait une synthèse sur la hiérarchisation des outils de contrôle en contexte PME au Cameroun.

**Figure 1 : Hiérarchisation des outils de contrôle en contexte PME au Cameroun**

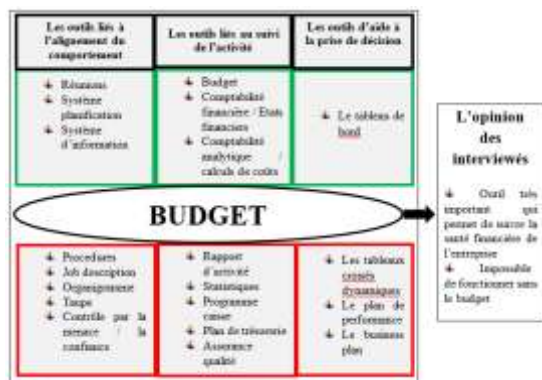


**Source :** issus d’Nvivo mais réajusté

Plusieurs acteurs soutiennent qu’ils ne peuvent gérer sans le budget notamment : SERV2\_CPTA « D'accord vous pensez que le budget à des inconvénients? Non parce que ça te permet toi-même de voir dans quelles conditions tu es, te permet de savoir si je suis en train de dégringoler où je suis en train de... Même comme il n'est pas fiable à 100 % ça te permet juste pour ton suivi de savoir est-ce que j'ai dépensé plus ou moins. Tout compte fait on ne peut pas s'en passer du budget ? Je ne pense pas mais il n'est pas fiable à 100 % c'est juste pour le suivi. ».

Ces diverses opinions sont résumées dans le schéma ci-dessous :

**Figure 2 : opinion des acteurs sur l'importance du budget dans le contrôle de l'organisation**



**Source :** nos soins

A l’issu de la confirmation de la présence et de la référence du budget en matière de contrôle, nous décrivons les pratiques budgétaires existantes en contexte PME.

#### 4.2 – La typologie des pratiques budgétaires au sein des PME camerounaises

L’observation des pratiques budgétaires tient lieu des déterminants suscités et attribués à une pratique. Il s’agit d’une part : des **actions routinières, ordinaires et répétées** liées au processus budgétaire d’une organisation, de l’**acteur réalisant l’action** et de l’**espace social d’apparition soit l’entreprise** dans le cadre de cette étude. Pour ce qui est des actions, elles sont observées à deux niveaux : la phase de construction du budget (pratiques budgétaires ex-ante) et la phase de suivi et de post-évaluation du budget (pratiques budgétaires ex-post).

Dans le cas de cette étude, l'observation s'est faite sur la base de la combinaison des dimensions d'un processus budgétaire préconisées par Bouquin (2001) et Sponem (2004). Suite à la lecture du tableau des verbatims extraits dans Nvivo 11, quatre groupes de pratiques budgétaires ont été relevées notamment : les pratiques budgétaires **conventionnelles**, les pratiques budgétaires **alertes**, les pratiques budgétaires **contraignantes** (soit par adaptation aux systèmes soit par persuasion du top management), les pratiques budgétaires **informelles**.

#### **4.2.1 Le portrait des pratiques budgétaires conventionnelles en contexte PME camerounais**

Dans les pratiques conventionnelles, les acteurs estiment que le budget est un plan de fixation des objectifs ou alors un état des besoins des opérationnels. Dans cet esprit, le budget est vu sous sa forme traditionnelle. En d'autres termes le budget est outil d'optimisation et de prise de décision (approche fonctionnaliste d'Anthony & Simons, 1988 ; de Hopper & Power, 1985 ; Burns & Stalker, 1961 ; Thompson, 1967 ; Woodward, 1965 ; Lawrence & Lorsch, 1969). Tout commence par une élaboration budgétaire qui se fait annuellement et par fonction. La négociation budgétaire qui consiste à fixer les objectifs est axée essentiellement sur des aspects financiers. On observe une très forte participation des opérationnels et une très forte implication de la direction. Il en est de même pour le niveau de détail et la formalisation budgétaire qui est forte. Ensuite, le découpage des objectifs annuels et la détermination des écarts se font mensuellement. On observe une très forte fréquence dans la révision et la ré-prévision budgétaire. Enfin, le reporting qui consiste à faire un rapport de l'activité à la direction, est très fort et se fait tous les mois. Ce reporting donne droit à une rémunération budgétaire financière.

En ce qui concerne les caractéristiques intrinsèques à l'acteur et l'organisation, elles sont de plusieurs ordres. En effet, dans les pratiques budgétaires conventionnelles la décision est moyennement décentralisée car on observe une consultation des opérationnels lors de la construction et l'utilisation du budget. Les PME réalisant ces pratiques font face à un environnement modérément dynamique et le dirigeant semble être avéré face à leur pression dû leur durée d'existence. Ce sont des PME qui ont au minimum 10 ans et au plus 32 ans et qui ont un effectif d'au plus cent (100) employés. D'ailleurs, ces PME sont en majorité des entreprises du secteur industriel. Ces entreprises ont une vision globale celle de devenir leader sur le territoire camerounais voir même de passer du stade de petite entreprise à grande

entreprise. Quant, la gestion de l'entreprise, le dirigeant a une vision classique. Bien que le pouvoir soit centralisé, on observe aussi une proximité affective forte entre dirigeants et employés. Par conséquent, l'attitude des employés vis-à-vis de leur dirigeant est positive. Il est important de relever que le promoteur n'a pas un niveau scolaire assez élevé seulement celui a porté à la tête de son entreprise, un gestionnaire suffisamment formé et compétent. Quant aux acteurs en relation avec la construction, le suivi et l'évaluation du budget, ils sont très souvent des gestionnaires (comptable-financier) en termes de formation et des contrôleurs de flux.

#### **4.2.2 La représentation des pratiques budgétaires alertes dans les PME Camerounaises**

Dans les pratiques budgétaires alertes, les acteurs estiment que le budget est un vecteur de financement d'un projet par les bailleurs de fonds et de signalisation de la qualité du management du financé. Tout commence par une élaboration budgétaire qui se fait trimestriellement et par centre de profit. La négociation budgétaire dont le but est de fixer les objectifs est axée essentiellement sur des aspects trop financiers. On observe une très forte implication de la direction. Par contre, la participation des opérationnels est faible. Quant à la formalisation budgétaire, elle est très forte. Or, le niveau de détail est faible. Ensuite, le découpage des objectifs trimestriels se fait mensuellement. Dans ces prat quand la détermination des écarts se fait trimestriellement. Par ailleurs, contrairement aux pratiques budgétaires conventionnelles où les acteurs calculent les écarts, dans les pratiques budgétaires alertes, les acteurs font plutôt du contrôle de la liquidité des lignes budgétaires. De plus, au lieu de révision budgétaire, on parle plutôt de réaménagements budgétaires. Ces réaménagements sont très rares. Il en est de même pour les ré-prévisions budgétaires. Enfin, le reporting budgétaire se fait après réalisation du projet. Le rapport est édicté par le financier et contrôlé par les auditeurs externes. Ce reporting donne droit à une rémunération budgétaire financière qui est faible.

Quant aux rapports sociaux qui gravitent autour du budget, ils sont de plusieurs ordres. En effet, la décision est centralisé au niveau du dirigeant mais on observe une consultation des fréquente des partenaires externes (taupes) dans le but d'être informée sur les opportunités à saisir par le dirigeant. Lesdits PME font face à un environnement peu dynamique et le dirigeant peu hostile à son environnement car ce sont les bailleurs de fond qui devraient subir les possibles turbulences de l'environnement. Ce sont des PME qui ont au minimum 5 ans et

au plus 35 ans et qui ont un effectif d'au plus cinquante (50) employés. D'ailleurs, ces PME sont en majorité des entreprises du secteur service. Ces entreprises ont une vision globale celle de trouver les financements pour rendre au mieux leur service. On observe aussi une proximité affective modérée entre dirigeants et employés. Par conséquent, l'attitude des employés vis-à-vis de leur dirigeant est positive et instrumentale. Il est important de relever que le promoteur est une personne très affective et sa volonté première est d'assurer le bien-être des populations. Toutefois, dans un souci d'un contrôle et de suivi de l'activité et des fonds des bailleurs de fonds, celui a porté à la tête de son entreprise, un gestionnaire suffisamment formé et compétent. Quant aux acteurs qui participent à la construction, au suivi et l'évaluation du budget, ce sont très souvent des gestionnaires (comptable-financier) en termes de formation et occupe des postes de responsable financier et comptable ou responsable ressource humaine.

#### **4.2.3 La description des pratiques budgétaires contraignantes dans les PME Camerounaises**

Dans les pratiques budgétaires contraignantes, les acteurs estiment que le budget est un outil d'asservissement. Dans le contexte PME, on a deux types de pratiques contraignantes : les pratiques budgétaires contraignantes par adaptation aux systèmes et pratiques budgétaires contraignantes par le top management. Dans **les pratiques budgétaires contraignantes par mimétisme**, les dirigeants comme les acteurs en relation avec le montage et le suivi du budget estiment que le budget est mis en place et utilisé suivant les logiques institutionnelles qui s'y trouvent dans leur champ organisationnel. Indépendamment des diverses actions menées dans cette phase d'élaboration budgétaire, elle se fait annuellement et par centre de profit. Dans la phase de construction du budget on observe : une négociation budgétaire opérationnelle, une forte participation des opérationnelle et une implication moyenne de la hiérarchie. Dans le cas de ces pratiques budgétaires, le budget est moyennement formalisé d'où le niveau de précision du budget est également moyen. Suite à l'élaboration budgétaire, les dirigeants des PME et les opérationnels s'attèlent à suivre l'évolution dans l'atteinte des objectifs. Les objectifs fixés annuellement sont découpés par mois. On observe une confrontation mensuelle entre les objectifs réalisés et les objectifs prévisionnels. Les écarts budgétaires sont observés trimestriellement. La révision budgétaire est très fréquente quand la ré-prévision budgétaire est moyenne. L'évaluation budgétaire est trimestrielle et donne lieu à un rapport à adresser à la direction. Suite au rapport, la rémunération budgétaire des employés par les dirigeants est non financière et à court terme.

D'autres facteurs de contingence permettent de décrire les pratiques budgétaires contraignantes par mimétisme. En effet, la décision est faiblement décentralisée au niveau du dirigeant car la décision dépend du système d'information en place. Les PME réalisant ces pratiques font face à un environnement dynamique et le dirigeant hostile vis-à-vis de son environnement. Dans ce cadre, ces PME mettent en place des stratégies pour suivre au jour le jour l'évolution de l'environnement et s'y adapter. Ce sont des PME qui ont au minimum 23 ans et au plus 32 ans et qui ont un effectif d'au plus soixante-dix (70) employés. D'ailleurs, ces PME sont en majorité des entreprises du secteur distribution. Ces entreprises ont une vision globale celle de la stabilité c'est-à-dire se maintenir en vie dans le but de survivre dans leur vie de famille (financement de l'école de leur progéniture, participation et respect des délais de la tontine, etc.). Par ailleurs, on observe une faible proximité affective entre dirigeants et employés. Par conséquent, l'attitude des employés vis-à-vis de leur dirigeant est négative et instrumentale. Il est important de relever qu'il s'agit principalement des entreprises familiales ce qui entraîne une affinité dans le recrutement mais la compétence n'est non plus totalement éliminée. Quant aux acteurs qui participent à la construction, au suivi et l'évaluation du budget ce sont très souvent des gestionnaires (comptable-financier) en termes de formation et occupe des postes de responsable financier et comptable ou responsable des achats.

Dans **les pratiques budgétaires contraignantes par persuasion du Top Management**, l'existence du budget au provient de la pression d'un acteur interne (actionnaire, promoteur, directeur général) l'organisation. Indépendamment des diverses actions menées dans cette phase d'élaboration budgétaire, elle se fait annuellement et suivant le modèle recette/dépenses. Dans la phase de construction du budget on observe : une négociation budgétaire financière, une forte participation des opérationnelle et une forte implication de la hiérarchie. Dans le cas de ces pratiques budgétaires, le budget est fortement formalisé (un modèle est même donné par la hiérarchie d'où le niveau de précision du budget est également fort. Suite à l'élaboration budgétaire, les dirigeants des PME et les opérationnels s'attèlent à suivre l'évolution dans l'atteinte des objectifs. Les objectifs fixés annuellement sont découpés en objectifs trimestriels puis en objectifs mensuels. On observe une confrontation mensuelle entre les objectifs réalisés et les objectifs prévisionnels. La révision budgétaire comme la ré-prévision budgétaire est très rare. L'évaluation budgétaire est mensuelle et donne lieu à un rapport à adresser à la direction. Suite au rapport, la rémunération budgétaire des employés par les dirigeants est non financière et à long terme.



Outre ces aspects liés à la configuration du budget, des rapports sociaux interviennent autour du budget. En effet, la décision est fortement centralisée au niveau du dirigeant car il semble être l'unique à maîtriser la vision de son entreprise. Les PME réalisant ces pratiques font face à un environnement dynamique et le dirigeant très hostile vis-à-vis de son environnement. Dans ce cadre, le *Top Management* met en place des stratégies pour suivre au jour le jour l'évolution de l'environnement et s'y adapter. Ce sont des PME qui ont au minimum 8 ans et au plus 54 ans et qui ont un effectif d'au plus cent trente (130) employés. D'ailleurs, ces PME sont uniquement des entreprises du secteur service. Ces entreprises ont une vision globale celle de maîtriser leur cœur de métier. Le pouvoir étant fortement centralisé, on observe une faible proximité affective entre dirigeants et employés. Par conséquent, l'attitude des employés vis-à-vis de leur dirigeant est négative et instrumentale. A la limite, il existe une sorte de méfiance entre le dirigeant et les employés. Il est important de relever qu'il s'agit principalement des entreprises où le dirigeant est acteur influant dans la société ce qui entraîne un recrutement par recommandation. Ici le dirigeant use de son pouvoir pour s'assurer que la personne recrutée est une personne de confiance. Quant aux acteurs qui participent à la construction, au suivi et l'évaluation du budget ce sont très souvent des gestionnaires (comptable-financier) en termes de formation et occupe des postes de responsable financier et comptable ou responsable des achats. De plus, les acteurs sont pas bien rémunérés mais sont satisfaits car on observe une stabilité dans le paiement et les sanctions du style licenciement sont très rares.

#### **4.2.4 Les pratiques budgétaires informelles au sein des PME camerounaises**

Dans les **pratiques budgétaires informelles**, la présence du budget est fictive ou cognitive (dans la tête ou l'esprit du dirigeant). En fait, il existe mais n'est pas formalisé par les acteurs en relation. Le contexte PME au Cameroun révèle que cette pratique est rare. Au regard des trente (30) entretiens, seulement deux entreprises interviewées mettent en place ces pratiques budgétaires. Indépendamment des diverses actions menées dans cette phase d'élaboration budgétaire, elle se fait annuellement et avec le rapport générale de l'entreprise. Dans la phase de construction du budget on observe que la direction et les opérationnels sont faiblement impliqués. D'ailleurs, le contrôleur le monte aussi car c'est une idéologie fortement partagée en contexte PME au Cameroun. Dans ce sens, la hiérarchie intervient juste pour se rassurer que son activité lui rapporte des gains. Pour toutes ces considérations, la formalisation budgétaire et le niveau de détail du budget est très faible. Suite à l'élaboration budgétaire, les dirigeants des PME et les opérationnels s'attèlent à suivre l'évolution dans l'atteinte des

objectifs. Le suivi du budget se fait de façon inopinée. Il y'a pas d'étapes préalable comme la littérature nous enseigne. En effet, le budget est un outil de contrôle à priori c'est-à-dire qui permet aux contrôleurs et à la hiérarchie d'avoir une maîtrise de l'évolution de la caisse de leur entreprise. A la suite de cette mise en place, il incombe aux contrôleurs d'être vigilants pour suivre l'activité et de se rassurer que l'entreprise pourra atteindre ces objectifs. A la suite d'un tel rapport, si celui-ci est positif, les dirigeants décident de féliciter ou d'encourager le personnel ayant contribué à un tel accomplissement. De telles actions renvoient à ce qu'on appelle une rémunération budgétaire. Dès lors, l'étude révèle que, la rémunération budgétaire est presque inexistante et c'est uniquement pour le personnel en rapport avec le chiffre d'affaire. Ceux-ci bénéficient d'une rémunération budgétaire financière mais c'est à un taux discrétionnaire.

Quant aux aspects non financiers, ils sont de plusieurs ordres. La décision est moyennement décentralisée au niveau du dirigeant. Les PME œuvrant dans cette logique font face à un environnement très dynamique et le dirigeant très hostile vis-à-vis de son environnement. Il convient de préciser qu'il s'agit des entreprises les plus jeunes de l'échantillon. En effet, ce sont les PME qui ont au plus dix (10) ans et qui ont un effectif en moyenne de cinquante (50) employés. D'ailleurs, ces PME sont en majorité des entreprises du secteur service. Ces entreprises ont une vision globale celle de maîtriser leur cœur de métier et financier leur problèmes personnels. Le pouvoir étant moyennement décentralisé, on observe une proximité affective modérée entre dirigeants et employés. Par conséquent, l'attitude des employés vis-à-vis de leur dirigeant est négative et instrumentale. A la limite, il existe une sorte de confiance entre le dirigeant et les employés. Quant aux acteurs qui participent à la construction, au suivi et l'évaluation du budget ce sont très souvent des ingénieurs (comptable-financier) en termes de formation et occupe des postes de responsable financier et comptable ou contrôleur interne.

A la suite de la faillite prépondérante des PME au Cameroun et son absence de contrôle, le présent article renseigne sur les pratiques budgétaires qui donnent un niveau de contrôle assez élevé de l'entreprise et par conséquent une durabilité de celle-ci (soit plus de 25ans de vie). De toutes les pratiques budgétaires élucidées ci-dessus, celles qui combler ces défaillances sont : les pratiques budgétaires contraignantes par persuasion et les pratiques budgétaires informelle. Pour un meilleur niveau de contrôle, les pratiques budgétaires contraignantes par persuasion pourraient « les plus adéquates » pour plusieurs raisons. Ces pratiques budgétaires

contraignantes sont utilisées par les PME qui ont plus de 50ans de vie. De plus, des 20% des PME qui survivent au Cameroun, la majorité sont celles qui mettent en place ces pratiques budgétaires contraignantes par persuasion. Les actions rattachées à ces pratiques budgétaires imbriquent plusieurs méthodes de contrôle et suivi notamment : la biométrie, les délateurs informationnels et décisionnels, le management spirituel (la sécurité salariale et la rareté du licenciement), la confiance utopique et la menace objective. Ces divers mécanismes de contrôle donnent un bon niveau de contrôle à ces PME survivantes au Cameroun. Suivant leurs secteurs d'activités respectifs, les PME qui mettent en place ces pratiques budgétaires sont considérées comme des leaders d'opinion. Au regard de leur évolution, on constate une bonne maîtrise de la dynamique de l'environnement d'où le passage de ces entreprises de la Très Petite Entreprise à la PME. Elle ambitionne même passer au stage de grande entreprise. Toutes ces pratiques suivent le principe d'isomorphisme à l'exception des pratiques budgétaires contraignantes par persuasion qui suivent le principe d'un endomorphisme. Car les pratiques budgétaires contraignantes par persuasion existent sous la pression du top management. De plus, ces pratiques budgétaires révèlent la non-participation des acteurs à la construction du budget. Pourtant, elles donnent à l'acteur la capacité d'avoir un bon niveau de contrôle des hommes et de son activité. Cette description contredit les assertions d'Agryis en 1952 « la non-participation budgétaire conduirait à des effets négatifs au sein de l'entreprise ». Cette contradiction se justifie par les aspects culturels propres au contexte camerounais. Il s'agit de la mentalité des hommes qui demande plus de sévérité dans le management pour atteindre les objectifs. Par les pratiques budgétaires cognitives, les études de Jones, et al (2000) peuvent être complétées en ce sens où loin d'être détaillé faiblement, le budget peut ne pas être formalisé pour être dans l'esprit « la tête » du manager. Dans la description des pratiques budgétaires alertes, des concepts en rapport avec l'activité budgétaire émergent notamment la compétence relationnelle. Il en est de même pour le management spirituel qui naît avec la description des pratiques budgétaires contraignantes. Contrairement aux précédentes études (Sponem, 2004 ; Frimpong, 2014), qui décrivent les pratiques budgétaires en se focalisant uniquement sur l'aspect configuration du budget, la présente recherche apporte un plus à la littérature. En effet, en plus de décrire les actions liées à la construction et l'utilisation du budget, cet article précise : les caractéristiques intrinsèques à l'acteur et à l'entreprise, les actions liées au contrôle et au suivi de l'activité, les actions liées à l'alignement du comportement des hommes, les méthodes de prévision, les techniques

de formalisation du budget, les responsables de la construction du budget et les budgets mis en place sont également précisés.

Dans les précédentes études, l'identification des pratiques budgétaires s'appuient sur une méthodologie essentiellement quantitative par questionnaire. Pourtant à travers un questionnaire, l'on ne peut avoir qu'un discours sur la représentativité des pratiques pas les pratiques en elles-mêmes. Pour parer à cela, cet article est essentiellement qualitatif. En clair, la description des pratiques budgétaires a été faite par des observations non participantes avec comme corollaire les entretiens semi-directifs et l'analyse documentaire pour confirmer les données issues de l'observation non participante.

## Conclusion

L'article avait ambitionné identifier les pratiques budgétaires en contexte PME au Cameroun. Pour ce faire, il était important, surtout en l'absence de preuves contextuelles et concrètes, de s'assurer que le budget est un instrument de référence en matière de contrôle. L'enquête-échantillon par entretiens semi-directifs a bien confirmé cette référence en matière de contrôle. Sous la base des diverses perceptions du budget, une typologie de pratiques budgétaires a été relevée. Il s'agit : pratiques budgétaires conventionnelles, pratiques budgétaires alertes, pratiques budgétaires contraignantes et pratiques budgétaires cognitives. Malgré les efforts consentis pour mener cette étude de la manière la plus rigoureuse possible, elle présente un certain nombre de limites qu'il convient pour nous de noter. Tout d'abord, sur le plan méthodologique, il semble que le choix de la démarche qualitative est discutable. Dans un premier temps, elle ne permet pas de généraliser les résultats de l'étude, affaiblissant ainsi notre validité interne. Ensuite, l'une des grandes critiques de la méthode qualitative vient des risques de biais dus à la proximité entre le chercheur et l'objet d'étude, et sur la liberté d'interprétation qu'elle offre. Ensuite, sur le plan empirique, même si le choix de nos PME a atteint la saturation théorique, nous ne pouvons affirmer avoir synthétisé toutes les pratiques budgétaires existantes dans le contexte des PME. D'ailleurs, même si cela peut se justifier, l'enquête a porté principalement sur les PME de la ville de Douala. Toutefois, notons que ces limites sont atténuées par notre rigueur et notre éthique de chercheur. Bien que cette étude a des apports autant théoriques qu'empirique, une question pertinente reste en suspens notamment : ***de toutes ces pratiques budgétaires suscitées, laquelle semble la plus pertinente en contexte PME ?*** Une étude quantitative pourrait être menée pour confirmer que les pratiques budgétaires contraignantes par persuasion ou informelles sont les meilleures pratiques budgétaires en contexte PME. Par ailleurs, la description des pratiques budgétaires nécessite une imprégnation au sein des entreprises. Ainsi, les travaux futurs pourront soit faire une étude longitudinale soit une étude par carte cognitive de manière à observer de manière plus approfondie et détaillée les pratiques budgétaires.

## BIBLIOGRAPHIE

- Alder, P.S., et B. Borys. 1996. « Two types of bureaucracy: Enabling and coercive ». *Administrative Science Quarterly* 41 (1): 38.
- Anthony R.N. (1965), « Planning and Control Systems: A Framework for Analysis », Harvard Business School, Boston.
- Anthony, R. N. (1988), « The Management Control Function », Boston, The Harvard Business School Press. Trad. Franç. La fonction de contrôle de gestion, Paris, Publi-Union, 1993.
- Argyris, C. (1952), « the impact of budgets on people », New York : School of Business and Public Administration, Cornell University.
- Ben Hamadi, Zouhour, Philippe Chapellier, et Fabienne Villeseque-Dubus. 2014. « Innovations budgétaires en PME : l'influence du secteur d'activité et du profil du dirigeant ». *Innovations* 43 (1): 223. <https://doi.org/10.3917/inno.043.0223>
- Bergeron, Hélène. 2000. « Les indicateurs de performance en contexte PME, quel modèle appliquer? », 21<sup>ème</sup> congrès de l'AFC, May 2000, France.22.
- Berland N. (1999), « A quoi sert le contrôle budgétaire ? » *Finance, Contrôle, Stratégie*, Vol. 2, N° 3, septembre,
- Berland N. (1999), « l'histoire du contrôle budgétaire en France. Les fonctions du contrôle budgétaire, influences de l'idéologie, de l'environnement et du management stratégique », Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université Paris-Dauphine.
- Berland N. (2002a), « Comment peut-on gérer sans budget? » Actes de conférence: Sciences de Gestion et Pratiques Managériales, Paris, XVI<sup>èmes</sup> journées des IAE, édité par le Réseau des IAE, *Economica*, pp. 411-421.
- Berland N. (2002b), « Le contrôle budgétaire », *Repères*, La Découverte & Syros, Paris.
- Bouquin H, (2006), « Le Contrôle de Gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance », Paris, Presses Universitaires de France, 7<sup>e</sup> édition.
- Burns T. Et Stalker G.M. (1961), "The Management of Innovation", Tavistock, London
- Cappelletti, Laurent, et Djamel Khouatra. 2009. « l'implantation d'un système de contrôle de gestion au sein d'entreprises libérales: cas des offices de notaires ». *Comptabilité - Contrôle - Audit* 15 (1): 79. <https://doi.org/10.3917/cca.151.0079>.
- Chapellier, Philippe. 1997. « Profils de dirigeants et données comptables de gestion en PME ». *Revue internationale P.M.E.* 10 (1): 9- 41.
- DiMaggio P.J. et Powell W.W. (1983), «The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields », *American Sociological Review*, 48, pp. 147 – 160
- Drevetton, Benjamin. 2017. « Les outils du contrôle de gestion: des vecteurs de valeurs pour l'organisation publique ? » *Comptabilité - Contrôle - Audit* 23 (3): 9. <https://doi.org/10.3917/cca.233.0009>.
- Flamholtz E. (1986), "How to make the transition from an entrepreneurship to a professionally managed firm", Jossey-Bass
- Frimpong, E. (2014, July). Budgeting and budgetary control practices and procedures in timber firms within kumasi metropolis. *International Journal of Research In Social Sciences*, 4(3).
- Gandahoi, Rqger. 2007. « PRATIQUES ET METHODES BUDGETAIRES DES ENTREPRISES EN COTE D'IVOIRE ». *Revue du CAMES*, 11.
- Germain, Christophe. 2006. « Le pilotage de la performance dans les PME en France : une comparaison des pratiques de tableaux de bord des organisations familiales et des filiales ». *Revue internationale P.M.E.: Économie et gestion de la petite et moyenne entreprise* 19 (1): 69. <https://doi.org/10.7202/1008490ar>.
- Gignon-marconnet I. (2003), « Les rôles actuels de la gestion budgétaire en France : une confrontation des perceptions des professionnels avec la littérature », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, vol. 9, n° 1, p. 53-78
- Hausman, Angela. 2005. « Innovativeness among Small Businesses: Theory and Propositions for Future Research ». *Industrial Marketing Management* 34 (8): 773- 82. <https://doi.org/10.1016/j.indmarman.2004.12.009>.
- Hofer W. et Charan R. (1984), « The transition to professional management, mission impossible ? », *American Journal of Small Business*, spring, vol.9, n°1, p 1-11
- Hope J., Fraser R. (2000), « Beyond budgeting », white paper 2, disponible sur <http://www.cam-i.org/bb.htm>
- Hopper, T. Et Powell, A. (1985), "Making sense of research into organizational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions", *Journal of Management Studies*, vol. 22, n° 5, p. 429-465
- Hopwood A.G. (1972), "An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation », *Journal of Accounting Research Supplement*, Vol. 10, N° 3, pp. 156-182.
- Jordan H. (1998), « Planification et contrôle de gestion en France en 1998 », Groupe HEC
- Kaplan, Robert S. 2012. « The balanced scorecard: comments on balanced scorecard commentaries ». *20th Anniversary of the balanced scorecard* 8 (4).
- Lamourry et Bousseta. 2019. « la budgétisation sensible au Genre instrument fondamental pour la promotion de la légalité et la justice sociale », *revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, Vol 3, N°4



Lawrence P.R. et Lorsch J.W. (1967), *Organization and Environment: Managing Differentiation and Integration*, Harvard University Press, Adapter les structures de l'organisation, Éditions d'organisation, 1969.

Lorino P. (2008), « méthodes de recherche en contrôle de gestion : une approche critique », *Finance Contrôle Stratégie* – vol. 11, Hors-série, p. 149 – 175

Martineau, Stéphane. 2005. « l'observation en situation: enjeux, possibilités et limites ». *Recherches qualitatives*.

Merchant K.A. (1981), « The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behavior and Performance », *Accounting Review*, vol. 4, p. 813-829.

Meyer J.W. et Rowan B. (1977), « Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony », *American Journal of Sociology*, vol. 83, n° 2, p. 340-363.

Meyssonnier F. (2015), « Quel contrôle de gestion pour les start-ups ? », *Comptabilité - Contrôle - Audit 2015/2* (Tome 21), p. 33-61

Meyssonnier F. Et Zawadzki C. (2007), « l'introduction du contrôle de gestion en PME étude d'un cas de structuration tardive de la gestion d'une entreprise familiale en forte croissance », *comptabilité et environnement*

Moore, K. Et Yuen S. (2001), "Management accounting systems and organizational configuration : a life-cycle perspective", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 26, p. 351-389

Naro G. (2006). « Un tableau de bord stratégique pour les dirigeants de petites entreprises apports et limites des tableaux de bord prospectifs », Fourcade C., Paché G., Pérez R. (éds), *La stratégie dans tous ses états. Mélanges en l'honneur du Professeur Michel Marchesnay*, EMS, Paris, p. 205-229.

Ngongang, Dagobert. 2010. « Analyse de la pratique des couts dans les PMI camerounaises ». *Revue Libanaise de Gestion et d'Économie* 3 (5): 92- 114. [https://doi.org/10.1016/S19997620\(10\)70029-X](https://doi.org/10.1016/S19997620(10)70029-X).

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

Nobre, T. (2001a), « Le contrôleur de gestion de la PME », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, p. 129-146

Redferm, S.J, et I Norman. 1994. « Validity through triangulation ». *Nurse Researcher*

Santin, Sarah, et Didier Van Caillie. 2008. « 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. 32.

Scott, R. W. Et Meyer, J. W. (1991), "The organization of societal sectors: proposition and early evidence", In W. W. Powell & P. J. DiMaggio (Eds.), *The new institutionalism in organizational analysis*, Chicago, The University of Chicago Press, p. 108-140

Scott, R.; Meyer, J. *The Organization of Societal Sectors*. In : MEYER, J.; SCOTT, R. **Organizational Environments: Ritual and Rationality**. Beverly Hills, CA: Sage, 1983, p. 129-153.

Selznick, P. **TVA and the grass roots**. Berkeley, CA: University of California Press, 1949.

Simons R. (1987), « Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n° 4, p. 357-374.

Simons R. (1990), « the role of management control systems in creating competitive advantage : New perspectives », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n° 1-2, p. 127-143

Simons R. (1995a), « Contro in the age or empowerment », *Haverd Business Review*, March-April, p. 80-88

Simons R. (1995b), « Levers of control », Boston, Harvard University Press.

Sponem S. (2004), « Diversité des pratiques budgétaires des entreprises françaises: proposition d'une typologie et analyse des déterminants », Thèse pour l'obtention du titre de docteur ès sciences de gestion, Paris, Université de Paris Dauphine, 480 p

Sponem S. (2010), « Diversité des pratiques de contrôle budgétaire : approches contingentes et néo-institutionnelles », *Finance Contrôle Stratégie*, Vol 13, n° 3, p. 115-153

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

Thompson, J. D. (1967), "Organizations in action", New York, McGraw Hill

Turki, O. (2006, Mai). *Les pratiques du contrôle de gestion face au changement*. Comptabilite, controle, audit et institution(s)(halshs00581076).

Villesèque-Dubus. 2010. « systèmes budgétaires et identité organisationnelle. Gestion et management. Université Montpellier II – Sciences et Techniques du Languedoc, 2010. »

**Villesèque-Dubus, F., et Courrent, J.M., (2008),** « Recherche en contrôle de gestion et PME : évolution et logiques de structuration », *La Comptabilité, le Contrôle et l'Audit entre changement et stabilité*, May, France, 21 pages.

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

Zrihen R. (2002), « Rôles informels du contrôle budgétaire : le cas d'une entreprise multinationale nord-