

Chapitre 32 :

**Contrôle de gestion hybride et performance globale dans les PME
camerounaises : Mécanismes de pilotage adaptatif, Hybrid Management
Control Systems et création de valeur durable**

**hybrid Management Control and Overall Performance in Cameroonian
SMEs : Adaptative steering mechanism, Hybrid Management Control
System, and Value Creation**

NZOUATOM FOGAM Vicky Francis

Doctorant en Sciences de Gestion (CAC)

Faculté de Sciences Sociales et Gestion,

Université Catholique d'Afrique Centrale (Cameroun),

Laboratoire CREDE/UCAC/FSSG

CAMEROUN

Résumé :

Dans un contexte où la littérature sur les systèmes de contrôle de gestion (SCG) reste dominée par les grandes entreprises des économies avancées, la compréhension des mécanismes de pilotage dans les PME opérant en environnement institutionnel incertain se montre avec beaucoup de lacunes. Le véritable gap scientifique n'est pas seulement géographique, il est théorique dans la perspective où on connaît mal comment les PME compensent l'absence de formalisation par des mécanismes informels de contrôle, et quelles configurations hybrides en résultent. Ce chapitre introduit le concept de Hybrid Management Control System (HMCS), défini comme un agencement fonctionnel combinant contrôle formel minimal, supervision directe, mémoire organisationnelle du dirigeant et réseaux relationnels de confiance. À partir d'une étude de cas multiple qualitative conduite auprès de quatorze PME camerounaises (19 entretiens semi-directifs, analyse documentaire, double codage NVivo, Kappa = 0,81), nous montrons que les HMCS constituent une réponse adaptative rationalisée aux contraintes institutionnelles et financières du contexte africain.

Les résultats révèlent trois profils typiques de HMCS dont l'efficacité sur la performance globale dépend moins du degré de formalisation que de la cohérence interne de l'agencement et de la délégation décisionnelle du dirigeant. Ces conclusions enrichissent la théorie de la contingence institutionnelle, nuancent la supériorité supposée des SCG formels, et ouvrent des perspectives sur le rôle de business partner en contexte contraint.

Mots-clés : contrôle de gestion hybride, HMCS, PME africaines, performance globale, contingence institutionnelle, business partner, informalité organisationnelle.

Abstract :

In a context where the literature on management control systems (MCS) remains dominated by large companies in advanced economies, the understanding of the steering mechanisms in SMEs operating in an uncertain institutional environment shows many gaps. The real scientific gap is not only geographical, it is theoretical in the perspective where we know little about how SMEs compensate for the absence of formalization through informal control mechanisms, and what hybrid configurations result. This chapter introduces the concept of Hybrid Management Control System (HMCS), defined as a functional arrangement combining minimal formal control, direct supervision, organizational memory of the manager and relational networks of trust. Based on a qualitative multiple case study conducted with fourteen Cameroonian SMEs (19 semi-structured interviews, documentary analysis, double NVivo coding, Kappa = 0.81), we show that HMCS constitute a rationalized adaptive response to the institutional and financial constraints of the African context.

The results reveal three typical profiles of HMCS whose effectiveness on overall performance depends less on the degree of formalization than on the internal coherence of the organization and decision-making delegation of the manager. These conclusions enrich the theory of institutional contingency, nuance the supposed superiority of formal SCGs, and open perspectives on the role of business partner in a constrained context.

Keywords: hybrid management control, HMCS, African SMEs, overall performance, institutional contingency, business partner, organizational informality

1. Introduction

1.1. Contexte et ancrage de la recherche

La littérature en contrôle de gestion s'accorde sur une transformation profonde qui fait passer le contrôleur d'une logique de surveillance budgétaire à un rôle de copilotage stratégique (Burns & Baldvinsdottir, 2005 ; Lambert & Sponem, 2012). Cette évolution a été documentée avec rigueur dans les grandes entreprises des économies avancées, notamment à travers les travaux fondateurs de Simons (1995) sur les leviers de contrôle et de Kaplan & Norton (1996) sur le Balanced Scorecard. Elle repose cependant sur un présupposé implicite rarement questionné : que les systèmes de contrôle sont formalisés, que les ressources informationnelles sont disponibles, et que les environnements institutionnels sont relativement stables. Ce présupposé ne résiste pas à l'épreuve des PME africaines, où les systèmes sont partiellement informels, les ressources dédiées au contrôle rares, et l'environnement institutionnel marqué par l'instabilité réglementaire et l'omniprésence des marchés informels.

La question fondamentale n'est donc pas seulement de savoir si le contrôle de gestion améliore la performance des PME africaines, mais de comprendre comment ces organisations fonctionnent efficacement avec des systèmes de pilotage non formalisés et quels mécanismes compensatoires elles développent. Cette reformulation transforme la question d'une interrogation géographique en une contribution théorique de portée générale sur les configurations alternatives du contrôle organisationnel.

1.2. Le gap scientifique réel

L'analyse de la littérature révèle trois lacunes structurelles qui définissent précisément l'apport de ce chapitre. La première est la domination des grandes entreprises occidentales dans la recherche empirique sur les SCG. Simons (1995), Henri (2006), Malmi & Brown (2008) et Chenhall (2003) construisent leurs modèles dans des organisations disposant d'équipes de contrôle dédiées, de systèmes d'information sophistiqués et d'environnements institutionnels stables. Ce biais systématique rend difficile, voire impossible, la transposition de leurs résultats aux PME en ressources contraintes.

La deuxième lacune concerne la méconnaissance des systèmes hybrides formels/informels. Les PME africaines développent des agencements hybrides qui mêlent outils formels sélectifs, supervision directe, connaissances tacites et réseaux relationnels que la littérature ne conceptualise pas comme une configuration fonctionnelle autonome. Les travaux de Nobre & Zawadzki (2013) et Chapellier (1994) la décrivent empiriquement, sans en fournir de modèle analytique.

La troisième lacune est l'insuffisance de la contingence institutionnelle. La théorie de la contingence (Chenhall, 2003) identifie taille, incertitude et technologie comme variables déterminantes, mais sous-estime les variables institutionnelles, dont informalité des marchés, faiblesse des environnements comptables, distance hiérarchique culturelle (Hofstede, 1980), qui dans les économies émergentes modèlent profondément l'efficacité des dispositifs de pilotage. De la convergence de ces trois lacunes émerge la contribution centrale de ce chapitre : conceptualiser les configurations hybrides de contrôle sous le terme de Hybrid Management Control Systems (HMCS), et en analyser les conditions d'efficacité dans les PME camerounaises.

1.3. Question de recherche, objectifs et structure

On s'interroge : comment les PME camerounaises construisent-elles des HMCS pour piloter leur performance globale, et quelles conditions organisationnelles et institutionnelles déterminent l'efficacité de ces configurations ? Quatre objectifs spécifiques la déclinent :

- (O1) caractériser la nature et la composition des HMCS ;
- (O2) analyser leur contribution aux quatre dimensions de la performance globale (économique, organisationnelle, sociale, stratégique) ;
- (O3) identifier les facteurs de contingence qui modèrent leur efficacité ;
- (O4) discuter les implications pour la théorie du contrôle de gestion et le rôle de business partner.

Le chapitre est organisé en huit sections : revue de littérature (2), concept de HMCS et modèle conceptuel (3), méthodologie (4), résultats empiriques (5), discussion théorique (6), implications (7), limites et perspectives (8), et conclusion.

2. Revue de littérature et état du débat théorique

2.1. Les SCG : du modèle dominant à ses limites

2.1.1. Le modèle dominant

La conception dominante des SCG s'est construite autour d'une logique cybernétique : fixer des objectifs, mesurer les réalisations, analyser les écarts et mettre en œuvre des actions correctives (Anthony, 1965). Bouquin (2010) a enrichi cette conception en distinguant trois niveaux temporels complémentaires, finalisation, pilotage et post-évaluation, soulignant le caractère dynamique et continu du contrôle. Kaplan & Norton (1992, 1996) ont marqué un tournant majeur avec le Balanced Scorecard, qui intègre quatre perspectives dont financière, client, processus internes et apprentissage organisationnel, légitimant ainsi l'intégration des indicateurs non financiers. Simons (1995) a montré que les systèmes de contrôle peuvent jouer un rôle interactif favorisant le dialogue stratégique et l'apprentissage, au-delà de la simple vérification de conformité. Plus récemment, Malmi & Brown (2008) ont proposé de concevoir les SCG comme un package systémique articulant mécanismes cybernétiques, culturels, de planification, de récompense et administratif, perspective qui ouvre la voie à l'analyse des agencements hybrides.

2.1.2. Le rôle émergent de business partner

Burns & Baldvinsdottir (2005) ont documenté empiriquement l'évolution du contrôleur du « bean counter » vers un conseiller stratégique intégré. Lambert & Sponem (2012) ont affiné cette évolution en distinguant quatre configurations du rôle du contrôleur : discret, partenaire, gardien et omnipotent. Dans la configuration partenaire, le contrôleur participe activement aux décisions stratégiques et opère comme co-pilote des managers. Cette évolution interroge directement les PME africaines, où la frontière entre dirigeant et responsable de gestion est souvent floue.

2.1.3. Limites du modèle dominant face aux PME africaines

Germain (2004) montre que les PME développent des systèmes de mesure moins formalisés sans nuire à leur efficacité. Chapellier (1994) démontre que le dirigeant de PME développe un système d'information cognitif personnel fondé sur l'expérience directe plutôt que sur les outils comptables. Nobre & Zawadzki (2013) montrent que l'introduction d'outils formels répond

souvent à des pressions institutionnelles externes plutôt qu'à une utilité interne réelle. Dans le contexte africain, Takoudjou, et al. (2018) documentent l'influence de la distance hiérarchique culturelle, de la sous-capitalisation chronique et de la faiblesse des environnements comptables sur les pratiques de contrôle. Ces travaux suggèrent l'existence de configurations hybrides fonctionnelles que la littérature n'a pas encore formalisées.

2.2. La performance globale dans les PME

Le concept de performance globale (Capron & Quairel-Lanoizelée, 2010) vise à dépasser la conception financière mono-dimensionnelle pour intégrer les dimensions économiques, sociales et environnementales. Bourguignon (1997) souligne sa polysémie fondamentale dans le sens où définir la performance, c'est décider ce qui compte, ce qui est un acte politique avant d'être technique. Pour les PME africaines, Lebas (1995) insiste sur son caractère contingent qui ne peut être appréhendée qu'en référence aux objectifs propres de l'organisation et aux attentes de ses parties prenantes proches, qui incluent souvent des obligations communautaires et familiales spécifiques au contexte. Nous retenons une conception opérationnelle en quatre dimensions : économique (rentabilité, coûts, croissance), organisationnelle (efficacité des processus, coordination, réactivité), sociale (motivation, dialogue social, responsabilité) et stratégique (objectifs long terme, innovation, positionnement).

2.3. Fondements théoriques

2.3.1. Contingence structurelle et institutionnelle

La théorie de la contingence (Lawrence & Lorsch, 1967 ; Chenhall, 2003) postule qu'il n'existe pas de SCG universellement optimal. Chenhall (2003) identifie cinq familles de variables : taille, incertitude environnementale, technologie, stratégie et structure. Nous proposons d'y ajouter une dimension institutionnelle explicite (North, 1990), définie comme l'ensemble des règles formelles et informelles structurant les échanges économiques dans un contexte national. Dans les économies africaines, cette contingence institutionnelle, informalité des marchés, faiblesse des protections contractuelles, distance hiérarchique élevée (Hofstede, 1980), constitue une variable de premier ordre qui modifie structurellement la configuration des SCG efficaces. Cette extension de la théorie de la contingence est la principale contribution théorique de ce chapitre à la littérature générale.

2.3.2. Théorie de l'agence et gouvernance

La théorie de l'agence (Jensen & Meckling, 1976) modélise les relations principal-agent sous asymétrie d'information. Dans les PME africaines, la séparation propriété/management étant partielle, les problèmes d'agence se déplacent vers les relations entre le dirigeant-proprétaire et ses équipes opérationnelles. Les mécanismes de contrôle informels qui se donnent par la supervision directe, la cooptation par réseaux de confiance, le contrôle social communautaire constituent des dispositifs de réduction des coûts d'agence fonctionnellement équivalents aux outils formels, mais adaptés aux contraintes de ressources. La théorie de la gouvernance (Charreaux, 1997) complète cette vision en montrant que les réseaux relationnels constituent une forme de gouvernance relationnelle remplissant des fonctions d'information, de coordination et de sanction que les mécanismes formels ne peuvent assumer à coût équivalent.

2.3.3 Théorie des ressources

La Resource-Based View (Barney, 1991) considère que l'avantage concurrentiel durable repose sur des ressources rares, non imitables et non substituables. Henri (2006) a montré que l'utilisation interactive des SCG génère des capacités organisationnelles dynamiques qui médiatisent positivement la relation contrôle/performance. Dans les PME africaines, ces capacités se construisent à travers l'accumulation de connaissances tacites du dirigeant, le développement de réseaux denses et la mobilisation de ressources communautaires. Les HMCS constituent ainsi des configurations de ressources informationnelles alternatives, fonctionnellement capables de générer des capacités organisationnelles comparables à celles induites par les SCG formels.

3. Le concept de HMCS et le modèle conceptuel

3.1. Définition et composantes du HMCS

La principale contribution théorique de ce chapitre est l'introduction du concept de Hybrid Management Control System (HMCS). Ce concept émerge du constat que les PME africaines ne peuvent être décrites ni comme dépourvues de systèmes de contrôle, ni comme dotées de SCG formels. Elles développent une troisième forme de configuration, fonctionnellement autonome, que nous définissons formellement ci-dessous.

Disons déjà qu'un Hybrid Management Control System (HMCS) est un agencement fonctionnel de mécanismes de pilotage organisationnel, combinant de façon adaptative des

éléments de contrôle formel et informel, qui permet à une organisation de coordonner ses activités, d'orienter les comportements et de piloter sa performance globale, en l'absence d'un SCG pleinement formalisé.

Quatre composantes interdépendantes le constituent :

- **C1 — Contrôle formel minimal** : outils formels sélectifs adoptés pour leur utilité directe ou leur légitimité externe (suivi de trésorerie, budget simplifié, reporting, comptabilité de base).
- **C2 — Supervision directe** : pilotage par l'observation et la présence quotidienne du dirigeant dans les activités, substituant l'information formelle par la connaissance expérientielle directe.
- **C3 — Mémoire organisationnelle du dirigeant** : accumulation de connaissances tacites sur les coûts, les clients, les rythmes d'activité et les risques, stockée cognitivement par le dirigeant.
- **C4 — Réseaux relationnels de contrôle** : mécanismes de coordination et d'information fondés sur la confiance, la réputation et les obligations réciproques au sein de réseaux intra- et inter-organisationnels.

Ce concept se distingue du management frugal (Radjou & Prabhu, 2015), qui porte sur l'innovation produit et non sur le pilotage organisationnel, et des « simple controls » de Simons (1995), qui restent dans le registre formel. Par rapport au package de Malmi & Brown (2008), le HMCS intègre explicitement les composantes informelles comme éléments à part entière du système, et non comme résidus de la formalisation.

3.2. Les dynamiques internes du HMCS

Les quatre composantes forment un agencement systémique structuré par deux dynamiques. La dynamique de compensation décrit le mécanisme par lequel, lorsque C1 est faible, le dirigeant mobilise davantage C2 et C3. Cette substitution est fonctionnellement efficace dans les environnements stables et les petites structures, mais atteint ses limites lors de la croissance : la mémoire cognitive du dirigeant constitue alors un goulot d'étranglement informationnel non scalable. La dynamique d'amplification décrit comment C4 peut amplifier l'efficacité des trois autres composantes : les réseaux facilitent l'accès à des informations de marché que C1 ne capte pas, étendent le champ de C2 au-delà des frontières de l'entreprise, et élargissent la mémoire

organisationnelle de C3 à celle des partenaires de confiance. Ces deux dynamiques expliquent pourquoi des PME à ressources formelles limitées peuvent développer une intelligence concurrentielle et stratégique remarquable.

3.3. Modèle conceptuel et propositions de recherche

La Figure 1 représente le modèle conceptuel structurant ce chapitre. Elle synthétise les relations entre le HMCS (variable indépendante), la performance globale (variable dépendante) et les facteurs de contingence institutionnelle et organisationnelle (variables modératrices).

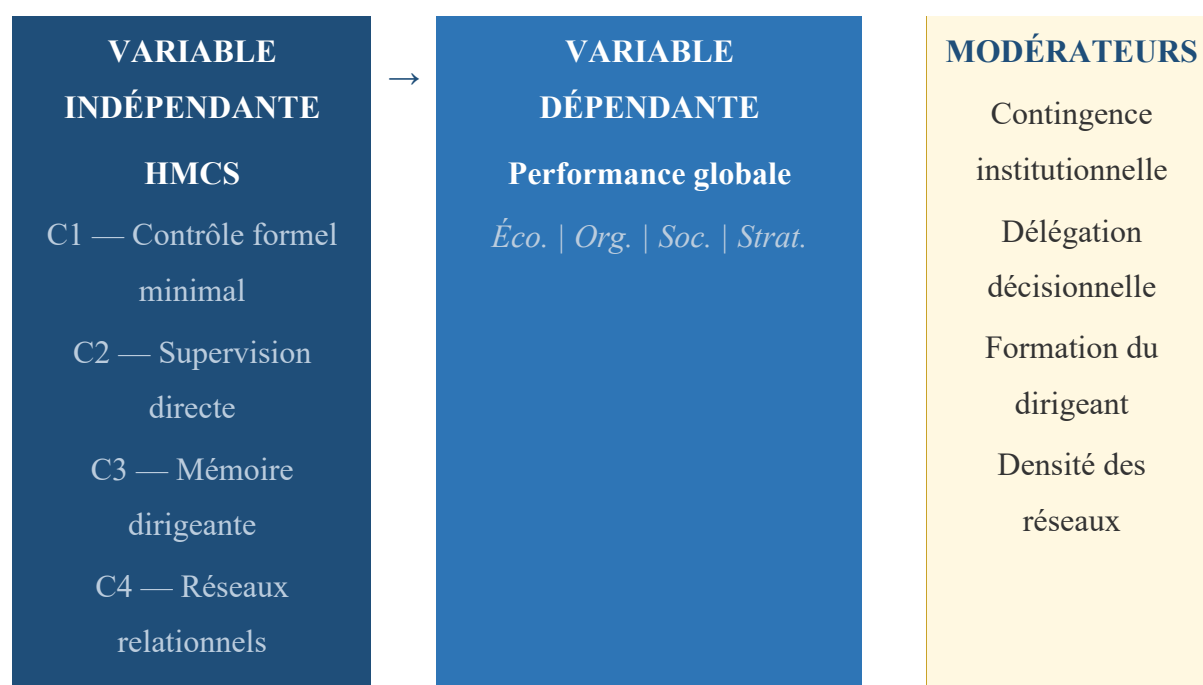


Figure 1 — Modèle conceptuel HMCS : agencement hybride de contrôle de gestion, performance globale et facteurs de contingence dans les PME camerounaises

La lecture de la Figure 1 s'effectue de gauche à droite. La colonne de gauche, sur fond bleu marine, présente le HMCS comme variable indépendante décomposé en ses quatre composantes C1 à C4. La flèche centrale symbolise une relation positive entre le HMCS et la performance globale. La colonne centrale, en bleu intermédiaire, décompose la variable dépendante en quatre dimensions représentées par les initiales Éco. (économique), Org. (organisationnelle), Soc. (sociale) et Strat. (stratégique). La colonne de droite, sur fond doré, présente les quatre variables modératrices qui conditionnent la force et la forme de la relation HMCS → performance. Il est important de noter que cette relation n'est pas linéaire ni inconditionnelle car l'intensité de l'effet

du HMCS sur chaque dimension de la performance varie selon le profil de HMCS et le contexte de contingence. C'est ce que la section 5 documente empiriquement à partir des données de terrain.

Quatre propositions de recherche guident l'analyse.

- P1 : les PME camerounaises mobilisent des HMCS dont la configuration est déterminée par la taille, le secteur et la formation du dirigeant.
- P2 : l'efficacité des HMCS est positive lorsque les composantes sont articulées de façon cohérente.
- P3 : la centralisation décisionnelle constitue le principal modérateur négatif.
- P4 : l'intégration du HMCS dans les décisions stratégiques est la condition d'émergence du rôle de business partner.

4. Méthodologie de la recherche

4.1. Positionnement épistémologique

Cette recherche s'inscrit dans un paradigme interprétativiste (Denzin & Lincoln, 2018). Nous cherchons à comprendre comment les acteurs des PME construisent et utilisent leurs systèmes de pilotage dans leur contexte propre, et quelle signification ils y attribuent. Cette posture est cohérente avec l'objectif de conceptualisation des HMCS. La démarche d'étude de cas multiple (Yin, 2018) est privilégiée car elle permet de développer une théorie en comparant des cas contrastés selon une logique de réplique théorique (Eisenhardt, 1989).

4.2 Terrain, échantillon et collecte des données

4.2.1. Terrain

Le terrain est constitué de PME formellement enregistrées à Yaoundé et Douala. Le choix du Cameroun est justifié par sa représentativité pour l'Afrique centrale francophone, la disponibilité de données sectorielles nationales (RGE-2/INS, 2016), et un contexte institutionnel hybride, droit OHADA, double influence franco-anglophone, qui maximise la variété des configurations observables. Les PME sont définies conformément au droit OHADA comme des entreprises de 10 à 250 salariés réalisant un chiffre d'affaires inférieur à 3 milliards de FCFA.

4.2.2. Échantillonnage et profil de l'échantillon

L'échantillonnage intentionnel (purposive sampling) a suivi cinq critères : taille (10–250 salariés), secteur (représentation équilibrée commerce/industrie/services), ancienneté minimale de cinq ans, contraste délibéré des niveaux de formalisation (faible/moyen/élevé), et accord explicite pour les entretiens et l'accès aux documents. L'échantillon final comprend 14 PME présentées dans le Tableau 1 ci-dessous.

Tableau 1 — Profil des 14 PME de l'échantillon avec qualification du niveau HMCS (DAF : directeur administratif et financier ; RAF : responsable administratif et financier)

Code	Secteur	Effectif	Âge	Niveau HMCS	Interlocuteur
PME-C1	Commerce de gros	42	12 ans	Élevé — C1+C4	Directeur financier
PME-C2	Commerce alimentaire	18	8 ans	Faible — C2+C3	Dirigeant propriétaire
PME-C3	Commerce matériaux	67	17 ans	Moyen — C1+C2	RAF + Dirigeant
PME-C4	Commerce équipements	29	6 ans	Faible — C3+C4	Dirigeant propriétaire
PME-C5	Distribution générale	55	21 ans	Moyen — C1+C4	Contrôleur de gestion
PME-I1	Agro-industrie	134	14 ans	Élevé — C1+C2+C4	DAF
PME-I2	BTP – second œuvre	48	9 ans	Moyen — C2+C3+C4	Chef comptable
PME-I3	Imprimerie	23	11 ans	Faible — C2+C3	Dirigeant propriétaire
PME-I4	Menuiserie industrielle	37	7 ans	Faible — C3+C4	Dirigeant propriétaire
PME-I5	Fabrication emballages	89	19 ans	Élevé — C1+C2+C3+C4	Contrôleur de gestion
PME-S1	Transport routier	61	13 ans	Moyen — C1+C4	DAF
PME-S2	Consulting RH	14	5 ans	Faible — C3+C4	Associé gérant
PME-S3	Télécommunications	78	10 ans	Élevé — C1+C2+C4	Directeur financier
PME-S4	Restauration collective	32	8 ans	Moyen — C2+C3+C4	Chef comptable

La lecture du Tableau 1 appelle plusieurs observations importantes. Premièrement, la qualification du niveau HMCS dans la cinquième colonne précise les composantes dominantes identifiées a posteriori lors de l'analyse, et non a priori lors de la sélection des cas, ce qui garantit l'indépendance entre la procédure d'échantillonnage et les catégories analytiques produites. Deuxièmement, on observe une corrélation positive entre la taille des entreprises et le niveau de HMCS : les quatre PME à formalisation élevée comptent toutes plus de 55 salariés, tandis que les cinq PME à formalisation faible comptent toutes moins de 40 salariés. Cela est cohérent avec la théorie de la contingence et la proposition P1, et suggère l'existence d'un seuil de taille critique autour de 40 à 50 salariés pour l'adoption effective d'outils formels. Troisièmement, la diversité des interlocuteurs selon le niveau de HMCS est révélatrice : dans les structures à formalisation faible, c'est systématiquement le dirigeant propriétaire lui-même qui constitue l'interlocuteur unique, ce qui illustre la concentration des fonctions de contrôle dans la personne du dirigeant caractéristique du profil A.

4.2.3. Collecte et analyse des données

Dix-neuf entretiens semi-directifs ont été conduits entre septembre et décembre 2024 (durée moyenne : 68 min, min. 47, max. 94). Le guide d'entretien portait sur quatre axes : pratiques et outils de contrôle effectivement utilisés ; intégration du contrôle dans les processus décisionnels ; perception de l'impact sur la performance ; contraintes et obstacles rencontrés. Les entretiens ont été enregistrés, intégralement transcrits et complétés par une analyse documentaire auprès de 9 entreprises (tableaux de bord, budgets, rapports de gestion). Les données ont été traitées selon une analyse thématique en six étapes (Braun & Clarke, 2006) à l'aide de NVivo 14. Le double codage de 30 % des verbatims a produit un Kappa de Cohen de 0,81 (seuil admis : 0,70 selon Miles & Huberman, 1994). La saturation théorique a été atteinte au 11^e cas (Glaser & Strauss, 1967).

5. Résultats : trois profils de HMCS et leurs effets sur la performance

5.1. Profil A — HMCS de type C2-C3 : le pilotage par l'expertise cognitive du dirigeant (P1)

Ce profil, caractéristique des PME de moins de 30 salariés à environnement stable (PME-C2, PME-I3, PME-I4, PME-S2), repose quasi-exclusivement sur la supervision directe (C2) et la

mémoire organisationnelle du dirigeant (C3). L'absence d'outils formels n'est pas vécue comme un manque mais comme un choix adaptatif conscient.

Je n'ai pas de tableau de bord au sens où vous l'entendez. Mais chaque matin je sais combien il y a en caisse, combien je dois à mes fournisseurs, et combien mes clients me doivent. C'est mon tableau de bord à moi. Je le porte dans ma tête depuis dix ans. Et personne ne peut me tromper sur les chiffres parce que je vois tout de mes propres yeux.
PME-C2 – Dirigeant propriétaire — Commerce alimentaire détail — 18 salariés

Ce verbatim illustre les dimensions constitutives du Profil A : la substitution de la mémoire formelle par la mémoire cognitive (C3 : « je porte ça dans ma tête »), le rôle de la présence physique comme mécanisme de vérification (C2 : « je vois tout de mes propres yeux »), et la légitimité accordée à ce système par le dirigeant lui-même. L'efficacité du Profil A est réelle dans les environnements stables et les petites structures. Elle révèle cependant une limite structurelle fondamentale : la non-scalabilité. La mémoire cognitive du dirigeant constitue un goulot d'étranglement informationnel qui bloque la croissance dès que la complexité de l'activité dépasse les capacités cognitives d'une seule personne. C'est cette limite que franchissent les PME qui évoluent vers un Profil B ou C.

5.2. Profil B — HMCS de type C1-C4 : le pilotage par les réseaux et outils sélectifs

Le Profil B, le plus répandu dans l'échantillon (PME-C1, PME-C5, PME-S1, PME-S3), combine des outils formels sélectifs avec une forte mobilisation des réseaux relationnels. Il est typique des PME de taille moyenne évoluant dans des secteurs concurrentiels où la veille est cruciale.

Quand notre système de reporting interne ne suffit pas pour évaluer un nouveau marché, on mobilise notre réseau de partenaires. On a quatre entreprises amies dans le secteur avec qui on échange les informations de marché. Ce que nos tableaux de bord ne nous disent pas, nos partenaires nous le disent. C'est notre système de veille réel. PME-S3 – Contrôleuse de gestion — Télécommunications — 78 salariés

Ce témoignage révèle une conception étendue du système de contrôle, dépassant les frontières formelles de l'organisation pour intégrer des mécanismes inter-organisationnels de partage d'information. Les réseaux relationnels (C4) ne constituent pas ici un simple complément aux outils formels (C1), ils en constituent la principale source d'information stratégique. C1 sert

d'avantage à traiter et structurer l'information reçue par C4 qu'à la produire directement. Ce renversement des rôles entre les composantes formelles et relationnelles est une des observations les plus originales de cette recherche.

5.3. Profil C — HMCS intégré : l'articulation des quatre composantes

Le Profil C, observé dans les quatre entreprises à formalisation élevée (PME-I1, PME-I5, PME-C1, PME-S3), se caractérise par une articulation consciente et délibérée des quatre composantes, orchestrée par un responsable de gestion dont le rôle évolue vers le business partnering.

Au départ, on fonctionnait à l'instinct et au réseau. Puis on a introduit le suivi de trésorerie, puis les coûts de revient, puis le tableau de bord mensuel. Mais on n'a jamais abandonné la supervision directe ni le réseau de partenaires. Ce sont des couches qui s'ajoutent, pas des remplacements. Aujourd'hui notre contrôleur utilise tous ces canaux ensemble pour construire ses recommandations stratégiques au comité de direction.

PME-I5 – Directeur administratif et financier — Fabrication d'emballages — 89 salariés

La formulation « ce sont des couches qui s'ajoutent, pas des remplacements » est théoriquement précieuse. Elle décrit le processus de construction incrémentale d'un HMCS intégré comme une sédimentation de nouvelles capacités formelles sur un socle informel préexistant, et non comme un remplacement du système informel par un système formel. Cette trajectoire de développement, non documentée dans la littérature, ouvre des perspectives de recherche longitudinale importantes.

5.4. Le HMCS de façade : un résultat inattendu (P3)

L'analyse des cas révèle l'existence d'un quatrième profil non anticipé : le HMCS de façade, illustré par PME-C3. Des outils formels sont présents mais, sans délégation effective, ils restent sans effet sur la performance.

Je produis des tableaux de bord chaque mois depuis deux ans. Mais le patron les regarde à peine. Il dit que de toute façon il sait déjà ce qu'il y a dedans. Toutes les décisions passent par lui, même les achats de fournitures à 50 000 FCFA. Les outils que j'ai mis en place ne servent qu'à rassurer la banque, pas à piloter l'entreprise. PME-C3 – Responsable administratif et financier — Commerce matériaux — 67 salariés

Ce cas illustre plusieurs dimensions de la relation contrôle-performance. Il distingue la présence formelle d'outils de contrôle de leur utilisation effective, distinction centrale dans les travaux de Simons (1995). Il met en évidence la délégation décisionnelle comme condition préalable à l'efficacité du contrôle formel, puisque sans délégation, l'information produite n'alimente aucun processus décisionnel décentralisé. Il souligne enfin la dimension isomorphique (DiMaggio & Powell, 1983) de certaines adoptions d'outils, développés pour satisfaire aux exigences des banques, non pour piloter l'organisation. Ce cas, empiriquement robuste car observé dans plusieurs entreprises de l'échantillon, constitue une contribution originale à la compréhension des conditions d'échec des politiques de formalisation des SCG dans les PME.

5.5. Impact sur la performance globale : mécanismes identifiés (P2)

L'analyse comparative révèle deux mécanismes positifs et un mécanisme de défaillance. Le mécanisme d'hybridation C1-C3 pour la maîtrise des coûts est documenté par PME-I1 :

Le calcul analytique nous a révélé que certains produits étaient déficitaires. Mais sans la connaissance terrain du dirigeant sur les processus réels de fabrication, on n'aurait pas su comment corriger ça. C'est la combinaison des deux qui a permis de progresser de 8 points de marge en un exercice. Le tableau dit quoi ; le patron dit comment. PME-I1 – DAF — Agro-industrie — 134 salariés

Ce verbatim illustre la dynamique de compensation entre C1 et C3 : chaque composante compense les insuffisances de l'autre, et c'est leur articulation qui produit l'effet. Le mécanisme de coordination organisationnelle par hybridation C1-C4 est documenté par PME-S3 qui souligne que la confiance relationnelle est une condition préalable à la qualité de l'information formelle : « les chiffres sont aussi fiables que les relations humaines qui les produisent ». Cette formulation inverse la logique conventionnelle selon laquelle les outils formels garantissent la fiabilité de l'information indépendamment des relations sociales.

5.6. L'émergence du business partner dans les HMCS intégrés (P4)

Six PME présentent un niveau d'intégration permettant de caractériser le responsable de gestion comme business partner selon Lambert & Sponem (2012). Ces six cas partagent trois conditions : taille supérieure à 55 salariés, délégation effective, et formation en gestion du dirigeant.

Mon contrôleur n'est plus un comptable qui surveille les dépenses. C'est le premier que je consulte sur un nouveau marché, un investissement, une décision RH difficile. Il

combine ce que les chiffres disent, ce que les partenaires font remonter et ce que l'équipe ressent. Cette combinaison, c'est exactement ce dont j'ai besoin pour décider. Je ne prends plus une décision stratégique sans lui. PME-I5 – Directeur général — Fabrication d'emballages — 89 salariés

Ce témoignage illustre une forme frugale du business partnering, fondée non sur la maîtrise d'outils analytiques complexes mais sur la capacité à articuler les quatre sources d'information du HMCS en une lecture synthétique et actionnée de la situation stratégique. La description « il combine ce que les chiffres disent, ce que les partenaires font remonter et ce que l'équipe ressent » correspond exactement à l'articulation de C1 (les chiffres), C4 (les partenaires) et C2-C3 (ce que l'équipe ressent, lu par la supervision directe et la mémoire organisationnelle).

5.7. Synthèse analytique transversale

Le Tableau 2 ci-dessous synthétise les relations entre configurations de HMCS et effets perçus sur la performance globale. Ce tableau doit être lu comme un outil analytique comparatif fondé sur des jugements qualitatifs issus de l'analyse thématique des 14 cas, et non comme une grille de scoring quantitatif.

Profil HMCS	Pérf. éco.	Pérf. org.	Pérf. soc.	Pérf. strat.	Business partner ?
Profil A — C2-C3 dominant	++	+ / o	o	o	Non
Profil B — C1-C4 dominant	++	++	+	+	Partiel (3/5)
Profil C — HMCS intégré	+++	+++	++	+++	Oui (4/4)
HMCS de façade	+	o	o	o	Non

Tableau 2 — Synthèse comparative des configurations HMCS et de leurs effets perçus sur la performance globale. Légende : +++ fort / ++ modéré / + faible / o non observé

La lecture du Tableau 2 permet de dégager quatre enseignements principaux. Premièrement, la relation entre niveau de formalisation et performance n'est pas linéaire : le Profil A (formalisation faible) affiche une performance économique comparable au Profil B (formalisation moyenne), invalidant l'idée selon laquelle plus de formalisation produit nécessairement plus de performance. Deuxièmement, la performance stratégique est la

dimension la plus différenciée entre profils, confirmant que seul le HMCS intégré (Profil C) génère un effet fort sur cette dimension, ce qui valide la proposition P4 sur le lien entre intégration stratégique du contrôle et performance stratégique. Troisièmement, la performance sociale est la dimension la plus difficile à activer par les systèmes de contrôle : même dans les HMCS intégrés, les effets restent modérés, suggérant que d'autres leviers, leadership, culture organisationnelle, jouent un rôle plus déterminant dans cette dimension. Quatrièmement, le HMCS de façade est la configuration la moins performante sur l'ensemble des dimensions, invalidant l'hypothèse selon laquelle la présence formelle d'outils serait, en elle-même, un facteur de performance.

6. Discussion

6.1. Ce que cette étude confirme

Trois propositions bien établies dans la littérature sont confirmées par nos résultats. La théorie de la contingence (Chenhall, 2003) est confirmée en arguant que l'efficacité d'un dispositif de pilotage dépend de sa congruence avec le contexte organisationnel. La proposition de Henri (2006) sur les capacités organisationnelles dynamiques est validée, c'est-à-dire que les PME qui utilisent leur HMCS de façon interactive développent une réactivité supérieure. Les observations de Nobre & Zawadzki (2013) sur la nature bricolée du contrôle en PME sont pleinement confortées pour traduire que l'hybridité est la règle, non l'exception. Ces confirmations montrent que les propositions théoriques développées dans des contextes différents conservent leur validité dans le contexte africain, ce qui ouvre la voie à une théorie du contrôle de portée plus universelle.

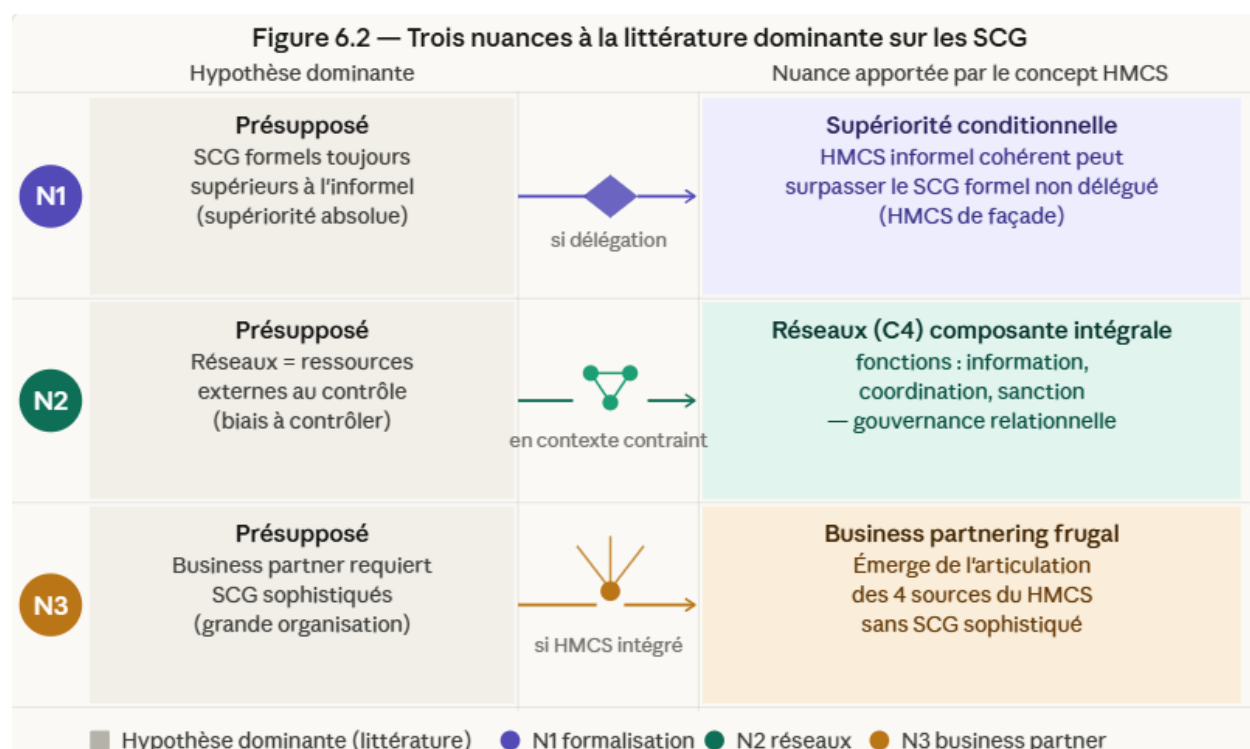
6.2. Ce que cette étude nuance

Trois nuances importantes par rapport à la littérature dominante méritent d'être soulignées.

Nuance 1 — Supériorité conditionnelle des SCG formels. La littérature mainstream présuppose implicitement une supériorité des systèmes formalisés. Nos résultats montrent que cette supériorité est conditionnelle à la délégation effective. Dans les entreprises hypercentralisées, un système informel cohérent (Profil A) peut être plus performant qu'un système formel mal intégré (HMCS de façade). Cette nuance a des implications directes pour les politiques d'appui aux PME : introduire des outils formels sans travailler la délégation décisionnelle produit des HMCS de façade.

Nuance 2 — Les réseaux relationnels comme mécanismes de contrôle à part entière. La littérature les traite généralement comme des ressources externes ou des biais à contrôler. Nos résultats montrent qu'ils constituent une composante intégrale du système de contrôle remplissant des fonctions d'information, de coordination et de sanction que les mécanismes formels ne peuvent assumer à coût équivalent dans les contextes contraints. Cette réhabilitation théorique est cohérente avec la gouvernance relationnelle de Charreaux (1997).

Nuance 3 — Business partnering frugal. Burns & Baldvinsdottir (2005) et Lambert & Sponem (2012) décrivent ce rôle dans des grandes entreprises à systèmes sophistiqués. Nos résultats montrent qu'il peut émerger dans des PME à HMCS partiellement formalisés, dès lors que le responsable maîtrise l'ensemble des composantes du système hybride. La forme qu'il prend est différente, non pas fondée sur la maîtrise d'outils analytiques complexes, mais sur la capacité à articuler sources formelles, cognitives et relationnelles en lecture synthétique.



Le schéma est structuré en trois bandes horizontales de comparaison, chacune organisée selon la même logique de lecture :

- **Colonne gauche** (fond gris clair) — le présumé classique de la littérature dominante, en texte atténué pour signifier qu'il est remis en question.
- **Zone centrale** — un élément graphique distinctif par nuance : un losange de transition (N1, symbolisant la conditionnalité), un triangle de nœuds connectés (N2, symbolisant

l'intégration des réseaux), et une convergence de trois lignes vers un point focal (N3, symbolisant l'articulation des 4 sources). Sous chaque icône, la condition d'activation de la nuance en texte discret.

- **Colonne droite** (fond coloré par nuance) — la nuance apportée par le concept HMCS, en texte plus soutenu dans le ramp de couleur correspondant.

6.3. Ce que cette étude apporte

Trois contributions originales dépassent les frontières du terrain camerounais. La première est la conceptualisation du HMCS comme configuration analytique autonome. Avant ce travail, les pratiques hybrides étaient décrites sans cadre conceptuel propre. Le concept de HMCS dote la communauté de recherche d'un outil analytique permettant de décrire, classifier et comparer ces configurations sans les réduire à des dégradations du modèle formel. La deuxième est l'identification des dynamiques de compensation et d'amplification entre composantes du HMCS, qui constituent des propositions théoriques falsifiables ouvrant à des recherches quantitatives. La troisième est l'extension de la théorie de la contingence à une dimension institutionnelle explicite, applicable à l'ensemble des économies émergentes.

7. Implications théoriques et managériales

7.1 Implications théoriques

Implication 1. Pour la théorie de la contingence

La contingence institutionnelle constitue une variable de premier ordre dans les économies émergentes. Toute recherche sur les SCG dans ces contextes doit intégrer les variables institutionnelles, dont qualité de l'environnement juridique, degré d'informalité des marchés, distance hiérarchique nationale. L'absence de cette dimension dans les modèles classiques constitue un biais systématique qui explique leur faible transférabilité au-delà des économies avancées.

Implication 2. Pour la théorie des SCG

L'informalité ne doit pas être conceptualisée comme absence de contrôle, mais comme forme alternative de coordination organisationnelle. Le HMCS propose un cadre pour penser cette alternative de façon constructive, invitant la communauté à développer des typologies et instruments de mesure capables de saisir la diversité des configurations de contrôle au-delà du seul spectre formel/informel.

Implication 3. Pour la théorie du business partner

Le rôle de business partner peut prendre des formes différentes selon le contexte institutionnel. Sa forme frugale dans les PME africaines, fondée sur l'articulation des quatre composantes du HMCS, mérite d'être reconnue, théorisée et intégrée dans les typologies existantes pour construire une compréhension réellement universelle de ce rôle.

7.2. Implications managériales

- **Diagnostiquer avant de formaliser.** Cartographier le HMCS existant pour identifier les composantes actives et les lacunes réelles. Une formalisation ciblée sur les lacunes a plus d'impact qu'une introduction d'outils standardisés sans ancrage dans les pratiques existantes.
- **Développer la délégation comme condition préalable.** La délégation décisionnelle est la variable modératrice la plus déterminante. Les programmes d'accompagnement des PME doivent traiter cette dimension, souvent culturellement difficile, avant ou conjointement à l'introduction d'outils formels.
- **Capitaliser sur les composantes informelles existantes.** Réseaux relationnels et mémoire dirigeante sont des actifs informationnels construits sur des années. Les nouveaux outils doivent s'y articuler plutôt que les remplacer parce qu'un tableau de bord déconnecté des pratiques existantes ne sera pas utilisé.
- **Investir dans la formation à la lecture analytique intégrée.** Former le responsable de gestion à l'articulation des quatre composantes du HMCS, en intégrant les dimensions relationnelles et cognitives aux côtés des outils formels, représente un levier de développement insuffisamment exploité dans les écosystèmes d'appui aux PME africaines.

8. Limites de la recherche et perspectives

8.1. Limites

Quatre limites encadrent la portée des résultats et orientent les recherches futures.

Limite	Nature et implication pour l'interprétation
Taille de l'échantillon (n = 14)	14 cas permettent la saturation théorique mais non la généralisation statistique. Les fréquences reportées dans les résultats (ex. : 6/14)

	PME avec niveau de business partnering) sont descriptives et ne constituent pas des estimations de prévalence dans le tissu économique camerounais ou africain.
Données perceptuelles	La performance est évaluée sur la base de perceptions déclarées, non d'indicateurs financiers objectifs vérifiés. Les biais de désirabilité sociale et de rationalisation ex post sont partiellement contrôlés par la triangulation documentaire mais ne peuvent être totalement exclus.
Mono-contextualité	Les résultats sont pleinement contextuels aux spécificités institutionnelles du Cameroun. La transférabilité à d'autres contextes africains (UEMOA, Maghreb, Afrique australe) doit être évaluée empiriquement avant toute généralisation, ces environnements présentant des configurations institutionnelles sensiblement différentes.
Caractère transversal	La collecte transversale ne permet pas d'observer la dynamique de construction des HMCS ni leurs trajectoires d'évolution. L'effet de levier sur la performance à long terme et les conditions d'une transition réussie vers un HMCS intégré restent à documenter longitudinalement.

Tableau 3 — Limites de la recherche et implications pour l'interprétation des résultats

La lecture du Tableau 3 délimite précisément le périmètre de validité des résultats. La limite de la taille de l'échantillon n'invalide pas les conclusions : en recherche qualitative, la saturation théorique est le critère de validité pertinent, non la représentativité statistique. La limite des données perceptuelles est atténuée par la triangulation documentaire opérée dans 9 des 14 entreprises. La mono-contextualité appelle à des études comparatives que nous identifions ci-dessous comme perspective prioritaire. Le caractère transversal est la limite la plus importante pour les résultats sur la trajectoire de formalisation, qui restent des inférences rétrospectives non validées longitudinalement.

8.2. Perspectives de recherche

- **Validation quantitative du HMCS.** Opérationnaliser le concept en instrument de mesure (échelles de Likert, analyse de cluster) pour tester statistiquement les relations entre configurations de HMCS et dimensions de la performance sur de larges échantillons de PME africaines.
- **Études comparatives Afrique / Europe / Asie.** Comparer les configurations de HMCS entre PME camerounaises, françaises (Chapellier, 1994) et vietnamiennes ou

bangladaïses pour distinguer ce qui relève de la contingence institutionnelle locale de propriétés universelles des systèmes de contrôle en ressources contraintes.

- **Études longitudinales sur les trajectoires de formalisation.** Analyser comment les PME africaines évoluent dans leur configuration de HMCS au fil de la croissance, et identifier les conditions d'une transition réussie vers le Profil C. Ces données sont indispensables pour les politiques d'accompagnement.
- **Résilience des HMCS face aux crises.** Analyser comment les différentes configurations de HMCS résistent aux chocs externes (pandémie, instabilité sécuritaire). La composante C4 constitue-t-elle un amortisseur plus robuste que C1 en période de turbulence ?
- **Taxonomie du business partnering frugal.** Développer un programme de recherche dédié à la description précise des formes de business partnering dans les PME à ressources contraintes, en termes de compétences mobilisées, de modalités de participation à la décision et de valeur ajoutée produite.

Conclusion

Ce chapitre est parti d'un constat théoriquement lourd : la littérature dominante sur les SCG ne dispose pas des outils conceptuels pour rendre compte des pratiques réelles des PME en environnement institutionnel incertain. Les concepts disponibles, construits pour des contextes de formalisation élevée, ne permettent pas de penser positivement l'informalité organisationnelle, ils la traitent comme un manque, jamais comme une configuration fonctionnelle à part entière.

Pour répondre à ce gap, ce chapitre a introduit le concept de Hybrid Management Control System (HMCS), défini comme l'agencement fonctionnel de quatre composantes : contrôle formel minimal (C1), supervision directe (C2), mémoire organisationnelle du dirigeant (C3) et réseaux relationnels de contrôle (C4). À partir de 14 cas camerounais, trois profils typiques ont été documentés, le Profil A (C2-C3 dominant), le Profil B (C1-C4 dominant) et le Profil C (intégré), auxquels s'ajoute un profil pathologique, le HMCS de façade, résultat inattendu de l'analyse.

Les résultats montrent que l'efficacité des HMCS sur la performance globale dépend moins du degré de formalisation que de la cohérence interne de l'agencement et de la délégation

décisionnelle effective du dirigeant. Ils montrent également que le rôle de business partner peut émerger dans les PME sous une forme frugale, fondée sur l'articulation des quatre composantes du HMCS, dès lors que certaines conditions sont réunies.

Sur le plan théorique, ce travail confirme la contingence tout en l'enrichissant d'une dimension institutionnelle explicite, nuance la supériorité présumée des SCG formels et montre que le business partnering peut prendre des formes alternatives selon les contextes. Ces résultats invitent la communauté des chercheurs en contrôle de gestion à élargir résolument son espace conceptuel pour construire une théorie du contrôle organisationnel véritablement universelle. La transformation du contrôle de gestion de la surveillance vers le business partnering ne suit pas une trajectoire unique, elle s'opère selon des modalités multiples, adaptées aux contraintes et aux ressources des contextes institutionnels dans lesquels elle s'ancre.

Références bibliographiques

- Agoudal, A., Kaizar, C., Gaga, D., Hilmi, Y., & Benarbi, H. (2025). PPP et contrôle de gestion: une alliance paradoxale entre contrôle public et logique privée. *International Journal of Research in Economics and Finance*, 2(8), 85-108.
- Amer, M., Hilmi, Y., & El Kezazy, H. (2024, April). Big Data and Artificial Intelligence at the Heart of Management Control: Towards an Era of Renewed Strategic Steering. In *The International Workshop on Big Data and Business Intelligence* (pp. 303-316). Cham: Springer Nature Switzerland.
- Amer, M., & Hilmi, Y. (2024). ERP and the Metamorphosis of Management Control: An Innovative Bibliometric Exploration. *Salud, Ciencia y Tecnología-Serie de Conferencias*, 3.
- Anthony, R. N. (1965). *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Harvard University Press.
- Anthony, R. N. Govindarajan, V. (2007). *Management Control Systems* (12e éd.). McGraw-Hill.
- Barney, J. B. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management*, 17(1), 99-120.
- Bouquin, H. (2010). *Le contrôle de gestion* (9e éd.). Presses Universitaires de France.

- Bourguignon, A. (1997). Sous les pavés la plage... ou les multiples fonctions du concept de performance. *Finance Contrôle Stratégie*, 1(1), 5–28.
- Braun, V. Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative Research in Psychology*, 3(2), 77–101.
- Burns, J. Baldvinsdottir, G. (2005). An institutional perspective of accountants' new roles. *European Accounting Review*, 14(4), 725–757.
- Capron, M. Quairel-Lanoizelée, F. (2010). *La responsabilité sociale d'entreprise*. La Découverte.
- Carlos, K. M., Yassine, H., Driss, H., & Zahra, H. (2024). The Use of New Technologies in Management Control Systems and their Impact on Managerial Innovation. *Pakistan Journal of Life and Social Sciences (PJLSS)*, 22(2).
- Chapellier, P. (1994). *Comptabilité et système d'information du dirigeant de PME*. Thèse de doctorat, Université de Montpellier.
- Charreaux, G. (1997). *Le gouvernement des entreprises : corporate governance, théories et faits*. Economica.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2–3), 127–168.
- Denzin, N. K. Lincoln, Y. S. (2018). *The SAGE Handbook of Qualitative Research* (5e éd.). Sage Publications.
- DiMaggio, P. J. Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality. *American Sociological Review*, 48(2), 147–160.
- Dounia, G. A. G. A., KAIZAR, C., AGOUDAL, A., BENARBI, H., & HILMI, Y. (2025). Transformation digitale et mutation du métier de contrôleur de gestion: revue de littérature et perspectives. *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 6(3).
- Dounia, G., Chaimae, K., Yassine, H., & Houda, B. (2025). ARTIFICIAL INTELLIGENCE AND BIG DATA IN MANAGEMENT CONTROL OF MOROCCAN COMPANIES: CASE OF THE RABAT-SALE-KENITRA REGION. *Proceedings on Engineering*, 7(2), 925-938.
- Eisenhardt, K. M. (1989). Building theories from case study research. *Academy of Management Review*, 14(4), 532–550.

- El Kezazy, H., & Hilmi, Y. (2023). The use of new technologies in management control systems and their impact on managerial innovation. Ouvrage collectif: Innovation Managériale et Changement Organisationnel.
- el Kezazy, H., Hilmi, Y., Ezzahra, E. F., & Hocine, I. Z. H. (2024). Conceptual Model of The Role of Territorial Management Controller and Good Governance. *Revista de Gestão Social e Ambiental*, 18(7), e05457-e05457.
- El Kezazy, H., & Hilmi, Y. (2023). Improving Good Governance Through Management Control in Local Authorities. *International Review of Management And Computer*, 7(3).
- EL KEZAZY, H., & HILMI, Y. (2023). L'Intégration des Systèmes d'Information dans le Contrôle de Gestion Logistique: Une Revue de Littérature. Agence Francophone.
- EL KEZAZY, H., & HILMI, Y. (2022). Towards More Agile Management: Literature Review of Information Systems as the Pillar of Management Control. *Revue Internationale du Chercheur*, 3(4).
- EL KEZAZY, H., & HILMI, Y. (2024). Le contrôle de gestion territorial: levier de la bonne gouvernance. Essai sur le cas des collectivités territoriales au Maroc. *Alternatives Managériales Economiques*, 6(4), 287-305.
- E. K. Hamza, A. Mounia, H. Yassine and I. Z. Haj Hocine, "Literature Review on Cost Management and Profitability in E-Supply Chain: Current Trends and Future Perspectives," 2024 IEEE 15th International Colloquium on Logistics and Supply Chain Management (LOGISTIQUA), Sousse, Tunisia, 2024, pp. 1-6, doi: 10.1109/LOGISTIQUA61063.2024.10571529.
- Germain, C. (2004). La contingence des systèmes de mesure de la performance. *Finance Contrôle Stratégie*, 7(1), 33–52.
- Glaser, B. G. Strauss, A. L. (1967). *The Discovery of Grounded Theory*. Aldine Transaction.
- Henri, J. F. (2006). Management control systems and strategy: A resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 31(6), 529–558.
- HILMI, Y. (2024). L'intégration des systèmes de contrôle de gestion via les plateformes numériques. *Revue Economie & Kapital*, (25).
- Hilmi, Y. (2024). Cloud computing-based banking and management control. *International Journal Of Automation And Digital Transformation*, 3, 1-92.

- HILMI, Y. (2024). Contrôle de gestion dans les banques islamiques: Une revue de littérature. *Recherches et Applications en Finance Islamique (RAFI)*, 8(1), 23-40.
- HILMI, Y., & HELMI, D. (2024). Impact du big data sur le métier de contrôleur de gestion: Analyse bibliométrique et lexicométrique de la littérature. *Journal of Academic Finance*, 15(1), 74-91.
- HILMI, Y., & KAIZAR, C. (2023). Le contrôle de gestion à l'ère des nouvelles technologies et de la transformation digitale. *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 4(4).
- HILMI Y. (2024). Le contrôle de gestion au niveau des clubs sportives : Approche théorique. *PODIUM OF SPORT SCIENCES*
- Hofstede, G. (1980). *Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values*. Sage.
- Jensen, M. C. Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360.
- 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. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Harvard Business School Press.
- Kezazy, H. E., & Hilmi, Y. (2025). Promoting the Energy Transition Throughout Dealing with the Climate Change Issue. In *Digital Technology for an Innovative Energy Transition: Perspectives and Opportunities* (pp. 77-93). Cham: Springer Nature Switzerland.
- Lambert, C. Sponem, S. (2012). Roles, authority and involvement of the management accounting function. *European Accounting Review*, 21(3), 565–589.
- Lawrence, P. R. Lorsch, J. W. (1967). *Organization and Environment*. Harvard University Press.
- Lebas, M. (1995). Performance measurement and performance management. *International Journal of Production Economics*, 41(1–3), 23–35.
- Lorino, P. (2003). *Méthodes et pratiques de la performance* (3e éd.). Éditions d'Organisation.
- Malmi, T. Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package. *Management Accounting Research*, 19(4), 287–300.

- Merchant, K. A. Van der Stede, W. A. (2007). *Management Control Systems* (2e éd.). Pearson Education.
- Mounia, A. M. E. R., & HILMI, Y. (2025). Impact des systèmes ERP sur les rôles du contrôleur de gestion dans les établissements publics: étude qualitative exploratoire. *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 6(9).
- Mounia, A. M. E. R. Evolution des outils de contrôle de gestion suite au rapprochement université-entreprise: cas d'un établissement public. In Actes du Colloque International Coopération Université-Entreprise: d'une recherche «sur» l'entreprise à une recherche «avec» l'entreprise
- Miles, M. B. Huberman, A. M. (1994). *Qualitative Data Analysis: An Expanded Sourcebook* (2e éd.). Sage Publications.
- Nobre, T. Zawadzki, C. (2013). Stratégie d'acteurs et introduction d'outils de contrôle de gestion dans la PME. *Comptabilité Contrôle Audit*, 19(1), 99–128.
- North, D. C. (1990). *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*. Cambridge University Press.
- OCDE (2017). *Perspectives des PME et de l'entrepreneuriat*. OCDE Éditions.
- Otley, D. (1999). Performance management: A framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4), 363–382.
- Radjou, N. Prabhu, J. (2015). *Frugal Innovation: How to Do More with Less*. The Economist/Profile Books.
- RGE-2/INS (2016). *Deuxième Recensement Général des Entreprises du Cameroun*.
- Simons, R. (1995). *Levers of Control*. Harvard Business School Press.
- Takoudjou, M. Miamo, P. Kanga, M. (2018). Contrôle de gestion et performance des PME en Afrique francophone. *Revue Africaine de Gestion*, 14(2), 25–44.
- Yassine, H., Houmame, A. A., Amine, A., & Driss, H. (2024). Governance Optimization through Territorial Management Control in Local Authorities. *Pakistan Journal of Criminology*, 16(04), 93-110.
- Yin, R. K. (2018). *Case Study Research and Applications* (6e éd.). Sage Publications.