

# **CONTRÔLE DE GESTION ET MODERNISATION DES ETABLISSEMENTS PUBLICS CAMEROUNAIS À L'ÈRE DE LA GESTION AXÉE SUR LES RÉSULTATS**

## **MANAGEMENT CONTROL AND MODERNIZATION OF CAMEROONIAN PUBLIC ESTABLISHMENTS IN THE ERA OF RESULTS-BASED MANAGEMENT**

**SAIDOU Souaibou**

Enseignant chercheur

Faculté des sciences Economiques et de Gestion

Université de Garoua- Cameroun

**Mayegle Francois-Xavier**

Professeur Titulaire Hors-Echelle des Universités

Faculté des sciences Economiques et de Gestion Appliquée

Université de Douala- Cameroun

**Date de soumission** : 02/05/2024

**Date d'acceptation** : 09/07/2024

**Pour citer cet article** :

SAIDOU. S. & MAYEGLE.F.X. (2024) « Contrôle de gestion et modernisation des établissements publics camerounais à l'ère de la gestion axée sur les résultats. », Revue Française d'Économie et de Gestion, « Volume 5 : Numéro 7 » pp : 395 – 420.

Author(s) agree that this article remain permanently open access under the terms of the Creative Commons Attribution License 4.0 International License



## Résumé

Depuis la mise en œuvre du processus de gestion axée sur les résultats, le contrôle de gestion se développe de plus en plus dans le secteur public camerounais. Avec une fréquence d'intégration aussi différente d'un Etablissement public à un autre, le contrôle de gestion apporte un certain nombre d'innovation au sein de ces structures dont la principale est l'introduction d'une nouvelle philosophie de gestion orienté vers la quête de la performance.

L'objectif de cet article est d'analyser l'apport du contrôle de gestion dans le processus de modernisation des Etablissements publics camerounais. À l'aide de l'analyse quantitative portant sur 38 Etablissements publics, nous constatons que le contrôle de gestion est outil de modernisation des Etablissements publics camerounais en raison des changements et des mutations profondes qu'il implique en matière de management et d'amélioration de la bonne gouvernance dans le secteur public. Par ailleurs, nous avons constaté que les outils de contrôle de gestion sont assez variés dans les Etablissements publics avec une prédominance des outils de contrôle de gestion classique.

**Mots clés :** Etablissement public ; gestion axée sur les résultats ; pilotage de la performance ; comptabilité budgétaire ; tableau de bord.

## Abstract

Since the implementation of the results-based management process, management control has increasingly developed in the Cameroonian public sector. With such a different frequency of integration from one public establishment to another, management control brings a certain number of innovations within these structures, the main one of which is the introduction of a new management philosophy oriented towards quest for performance.

The objective of this article is to analyze the importance and added value that management control can bring in the process of modernization of Cameroonian public establishments. Using quantitative analysis of 38 public establishments, we note that management control is a tool for modernizing Cameroonian public establishments due to the changes and profound mutations that it implies in terms of management and improvement of good governance in the public sector. Furthermore, we noted that management control tools are quite varied in public establishments with a predominance of classic management control tools.

**Keywords :** Public establishment; results-based management; performance management; budgetary accounting; dashboard

## Introduction

Depuis le début de la décennie 80, la plupart des pays membres de l'OCDE se sont engagés dans la mise en œuvre des actions visant à moderniser leur secteur public. Celles-ci s'inscrivent dans la logique des principes du « New Management Public » qui ambitionne d'améliorer le mode de fonctionnement et la performance des organismes publics (Berthier et Amar 2007 ; Tamekou 2008). Ces principes, tirés essentiellement du secteur privé, ont permis d'intégrer dans le secteur public les bonnes pratiques de gestion au rang desquelles se positionne le contrôle de gestion (Ndao, 2017). De nos jours, tous les organismes publics ont besoin de cet outil pour être plus efficaces et efficientes (Kounetsron, 2016).

À l'ère de la nouvelle gouvernance des finances publiques, le principe de pilotage par objectif, de transparence, d'efficacité et d'efficience constituent les leviers de réformes des structures publiques modernes. S'il est vrai que certains pays développés comme l'Angleterre, la France, le Canada, enregistrent des avancées importantes en matière de gestion des entités publiques, il n'en demeure pas moins pour certains pays en voie de développement à l'instar du Cameroun dont les chantiers des réformes du secteur public se sont engagés ces dernières années afin de s'adapter aux standards internationaux en matière de finance publique et à s'arrimer au cadre harmonisé de gestion des finances publiques de la CEMAC porté par les directives du 19 décembre 2011. Concernant spécifiquement les établissements publics, leur alignement au processus de gestion axé sur les résultats à favoriser l'adoption de la loi N°2018/012 du 11 Juillet 2018 portant nouveau régime financier de l'Etat et des autres entités publiques en remplaçant la loi N°2007/006/ du 26 décembre 2007 portant régime financier de la république du Cameroun.

L'apparition du nouveau régime financier a donné une nouvelle impulsion et un appui politique à la réforme de la nomenclature budgétaire, comme levier fondamental de modernisation des modes de gestion des affaires financières de l'Etat. Celle-ci introduit plusieurs innovations en légiférant le contrôle de gestion notamment en son article 69, alinéa 2 « sur la base des objectifs généraux fixés par le ministre, le responsable des programmes détermine les objectifs spécifiques, affecte les moyens et contrôle les résultats des services chargés, sous sa responsabilité, de la mise en œuvre du programme (Hilmi, 2024). Il s'assure du respect des dispositifs contrôle interne et de gestion ». Le nouveau régime financier place le management de la performance de l'action publique au centre de l'organisation et entraîne une transformation des Etablissements publics que ce soit sur ses modes d'organisations, ses stratégies, ses missions, ses objectifs mais aussi sur sa politique de gestion de ressources

humaines. Cette transformation qui suppose de la part des Etablissements publics une bonne utilisation des ressources publiques qui apparaît comme l'une des principales sources de financement de ces institutions grâce non seulement aux pilotages par objectif, mais aussi à travers l'entremise des techniques et outils de gestion au rang desquelles se positionne le contrôle de gestion

Considéré comme dispositif d'aide au pilotage, le contrôle de gestion assiste les responsables publics dans leurs processus de choix de décisions opérationnelles et stratégiques (Separi et alazard, 2001). Les établissements publics peuvent se servir du contrôle de gestion pour faire le diagnostic sur la situation de leur structure, sur la qualité des services rendus, sur ces ressources, ces charges ainsi que ses coûts et déterminer les éléments de compétitivité qui leur procurent une performance durable (Hilmi, 2024). Le rôle du contrôle de gestion dans un établissement public apparaît aussi important que dans une entreprise privée (Hilmi et Kaizar, 2024). Toutefois l'analyse des caractéristiques des établissements publics laisse apparaître des éléments de nature différents des autres entités privées. Il est donc intéressant que le système de contrôle de gestion intègre ses éléments afin de s'adapter au contexte particulier du secteur public. Plusieurs travaux antérieurs se sont penchés sur l'importance du contrôle de gestion ainsi que ses outils utilisés dans le secteur public. Ces recherches sont pour la plupart effectuées dans les pays développés ou dans certains pays émergent (Bescos et Cauvin, 2004 ; Nobre, 2001 ; M'Barka et al., 2018 ; Souaf et al., 2017, Condor, 2012, Benyetho et Missaoui 2017 ; Osman et Meyssonier, 2018 ; Bampoky et Meyssonier 2012). Pour le cas spécifique du Cameroun, les études portant sur ce sujet sont orientées sur les grandes entreprises ou les PME (Nkengwou et al., 2019, Saidou et al., 2021 ; Saidou, 2022). Notre recherche, quant à elle sera focalisée sur les établissements publics camerounais. Ceux-ci représentent plus de la majorité des structures du secteur public et réalisent uniquement les missions de service public<sup>1</sup>. Par ailleurs, il faut noter que les études portant sur les établissements publics au Cameroun sont peu nombreuses, cette recherche peut donc constituer une base pour des recherches futures. L'objet de ce travail consiste à analyser l'apport du contrôle de gestion dans le processus de modernisation des Etablissements publics camerounais. Plus précisément, dans quelle mesure le contrôle de gestion peut-il moderniser les établissements publics camerounais au creuset de la gestion axée sur les résultats ? Pour répondre à cette préoccupation, nous allons commencer

---

<sup>1</sup> Selon les statistiques récentes de FMI et de la banque mondiale, on dénombre environ 54 entreprises publiques marchandes et plus de 80 établissements publics.

par une revue de la littérature du sujet en abordant les notions de New Management Public et le contrôle de gestion dans le secteur public. Ensuite, nous allons présenter la méthodologie de la recherche avant de présenter les résultats obtenus des enquêtes.

## **1. Revue de la littérature**

Après avoir exposé le courant du new management public (NMP) qui préconise les méthodes de gestion similaires au secteur privé, nous analyserons le processus de modernisation amorcé dans le secteur public camerounais depuis les années 1980.

### **1.1. L'émergence d'une nouvelle gestion dans le secteur public : New Management Public (NMP)**

Considéré comme référentiel devant servir de guide pour la réforme des services de l'Etat (Politt et Bouckaert, 2004). Le NMP constitue un ensemble de principes et de techniques de réformes du secteur public adoptés par plusieurs pays de l'OCDE au début de la décennie 1980. Les courant du NMP remettent en question les principes de la bureaucratie Wébérienne devenues inefficaces et rigides (Van Haepere, 2012 et Bourque 2007). L'objectif principal du NMP est d'améliorer l'efficacité de la gestion publique par l'entremise dans le secteur public, les méthodes ou outils de gestion développés dans le secteur privé (Van Haepere, 2012). Il préconise la mise en place dans le secteur public le système de gestion axé sur les principes de 3 E « Économie, Efficacité, Efficience » pour réduire au moindre coût les prestations de services fournies aux citoyens, devenus désormais clients (Berthier et Amar 2007). Le NMP propose une approche managériale basée sur l'efficacité et la flexibilité des services publics à travers notamment : la simplification des procédures administratives et une plus grande autonomie en échange d'obligations de résultats en introduisant des démarches de gestion de la qualité et de contrôle de gestion, la focalisation sur le client, un assouplissement des procédures, la gestion horizontale des ressources humaines, la mise en concurrence, la création d'agences, la contractualisation, de la décentralisation ou la répartition de pouvoir à de nouvelles instances (Rouillard, Monpetit et al., 2004).

La nécessité de réforme et de modernisation de la gestion de l'administration vers la recherche de la performance s'est fortement enrichie en raison de difficultés économiques (crise économique, crise financière, inflation, chômage) et social (grèves sociales, etc..) causé par le choc pétrolier des années 1973 (Farrat et Hajji, 2022). Les prémices de cette nouvelle réforme sont aperçues au début des années 1980 au royaume unies et en Nouvelle Zélande avant de se propager à l'ensemble des pays de l'OCDE avec une fréquence d'intégration aussi différente

d'un pays à un autre. Les Etats Unis en (1993), le Canada en (1994), la Belgique en (1994), le Japon en (1996), l'Allemagne en (1999), la France en 2000 (Youssef et al., 2018).

Contrairement aux pays du nord où l'introduction des principes de NMP résulte d'une volonté propre des pouvoirs publics soucieux d'améliorer l'efficacité de leurs administrations et la quête de la performance, l'adhésion des pays africains à cette dynamique de changement de la gestion publique ne s'est faite qu'au début des années 2000 pour remédier à leur inefficacité et s'adapter à l'évolution constant de l'environnement (Berthier et Amar 2007 et Youssef et al., 2018, 11). La diffusion progressive de ces principes dans ces pays était plus un devoir qu'un choix et a été par ailleurs conditionné par l'octroi des financements accordés par les bailleurs de fonds (Farrat et Haji, 2022). C'est dans ce sens que plusieurs dispositifs internationaux ont été institués pour accompagner les pays africains à moderniser leur mode de management public comme la charte de la fonction publique adoptée par les pays africains en 2001 et par les pays libéro-américains en 2003 (Youssef et al., 2018), la charte africaine sur les valeurs et les principes du service public et de l'administration de 2016.

La forte croissance des dépenses publiques, les successions des crises économiques et financières, la rigidité du service public, les pressions fiscales ainsi que l'insatisfaction des citoyens quant à la qualité du service qui leur est offerte sont autant des facteurs qui ont favorisé l'émergence d'une nouvelle forme de gestion ou de gouvernance orienté vers la recherche de la performance.

### **1.1.1. Contexte de modernisation des établissements publics camerounais et transition vers la gestion axée sur les résultats**

Confrontée à une véritable crise économique, au début des années 1980 entraînant un réel problème de développement socio-économique, la plupart des pays africains seront à leur tour confronté à ce souci de moderniser les pratiques de gestion véhiculées dans le secteur public. Celles-ci consistent donc à rénover, transformer l'administration par le biais des mesures, des actions impactant de manière générale l'organisation et le fonctionnement de l'administration. L'enjeux de la modernisation de l'administration se justifie dès lors par la volonté des pouvoirs publics de dématérialiser les procédures et surtout d'offrir aux administrations des normes, des procédures, des outils innovants utiles à son développement socio-économique. Ce qui permettra en effet d'améliorer l'efficacité de l'action publique, améliorer la qualité de la gestion publique, instaurer les pratiques de bonne gouvernance et d'améliorer sa transparence et sa partialité (Saouf et al., 2017).

Pour le cas du Cameroun, la volonté de modernisation de l'administration était déjà affichée au sein du pouvoir public plusieurs années après les indépendances. Les principes du NMP sont introduit au Cameroun à travers le Programme National de Gouvernance (PNG). Celui-ci étant considéré comme un plan qui oriente les actions de l'Etat tant sur la plan administratif, économique et social (Tamekou, 2008). Il vise à promouvoir les pratiques de bonnes gouvernance permettant d'améliorer l'efficacité du secteur public. La réforme de l'administration publique constitue un des volets d'intervention majeure dudit programme. Ce dernier décrit les nouvelles orientations à suivre par le gouvernement pour faire face aux défis de la mondialisation. C'est dans ce sens que sera adopté le premier PNG en 1999, puis entré en vigueur en 2000. Ce plan fixe les bases d'une réelle transformation de l'administration publique camerounaise. Il préconise une série des réformes très importants aux plan administratifs, judiciaire, de la gestion économique et financière, de la décentralisation et de la lutte contre la corruption. Ces réformes de grandes ampleurs permettent à terme d'aboutir à une meilleure efficacité du secteur public.

En dépit des résultats mitigés constatées après l'implantation de ce premier PNG (Tamekou, 2008), le processus s'est poursuivie par la mise en place d'un second PNG. Mais cette fois-ci avec plus d'exigences et de rigueur lors de sa mise en pratique. Ce nouveau programme donne de manière concrets des orientations, définit le plan de sa mise en œuvre, et fixe des objectifs spécifiques, assignables sur une période déterminée (2006-2010), en relation stricte avec les nouveaux outils élaborés (Tamekou, 2008). Plusieurs réformes de l'administration publique camerounaise seront entreprises au cours de ce second programme : informatisation de la gestion des ressources humaines (SIGIPES), simplification et rationalisation des procédures administratives, déconcentration et décentralisation des services publics, réexamen du statut global de la fonction publique et biens d'autres.

Par ailleurs, sur le plan de la gestion des finances publiques, l'architecture budgétaire de l'Etat était jusqu'au cours des années 2000 régie par l'ordonnance n° 62/0F/4 du 7 février 1962 portant régime financier de la république fédérale du Cameroun modifiée par la loi n° 2002/001 du 19 avril 2002. Celle-ci préconise la préparation, l'exécution et le contrôle du budget selon la logique de moyen. Cette philosophie budgétaire était devenue obsolète et ne permettait pas à l'Etat de répondre aux exigences de la société. Plusieurs critiques sont émis par les experts notamment, la reconduction automatique des moyens d'une année à l'autre, manque de vision élargie à moyen et long terme, une focalisation sur le fonctionnement au détriment de l'investissement et l'absence d'une logique de performance (Onana, 2023). Au regards de ces

critiques, le Cameroun n'est pas resté en marge de vision volontariste d'assainissement constante des finances publiques. D'autres réformes ont été engagées au cours des années 2000, notamment la naissance d'un nouveau régime financier initié par la loi n°2007/006 du 26 décembre 2007. Celle-ci constitue vraisemblablement un outil essentiel dans la mise en œuvre des politiques publiques eu égard aux objectifs qu'elle invite à relever en matière de collecte et de redistribution des ressources de l'Etat.

Mise en pratique depuis Janvier 2013, le nouveau régime financier préconise la mise en place des stratégies de gestion des dépenses publiques basés sur une meilleure allocation des ressources et sur le principe économique de l'optimisation des résultats sous la contrainte budgétaire (Livre blanc, 2014). Le pilotage de la performance apparaît au centre des préoccupations du dit budget. Les budgets seront dorénavant élaborés, présentés, adoptés et exécutés sous la base de programmes qui matérialise les politiques publiques auxquelles sont associées des objectifs assortis d'indicateurs de résultats. Cette loi vient consacrer les principes d'une nouvelle gouvernance publique et instaure le contrôle à posteriori à travers le contrôle de gestion (Livre blanc, 2014)

Par ailleurs, dans le but de s'arrimer aux standards internationaux et au directive de la CEMAC en matière de gestion des finances publiques, le nouveau régime financier de 2007 sera amélioré par la loi n°2018/012 du 11 Juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques. Cette nouvelle loi renforce le management de la performance de l'action publique tout en améliorant les pratiques de transparence et de bonne gouvernance des affaires publiques. En fin de compte l'engagement du Cameroun dans la transformation de manière continue de son administration démontre dans une certaine mesure l'adhésion du secteur public camerounais aux normes du NMP. Ces différentes réformes engagées visent à contribuer à la modernisation du secteur public en apportant les idées, les nouvelles techniques de gestion inspiré pour la plupart des méthodes de gestion issues du secteur privé et participe amplement au changement radical des pratiques de gestion.

Le tableau suivant récapitule de manière chronologique les principales mesures visant à moderniser de manière progressive le secteur public camerounais.

**Tableau N°1 : introduction progressive des principes de la gestion axée sur les résultats**

Phases de la réforme	Philosophie dominante et principaux outils mises en œuvres
Transformer ou réorganiser le service public camerounais 1960-1980	Administration rationnelle basé sur le respect des règles et procédures préétablies <ul style="list-style-type: none"> <li>• Forte intégration des principes de la bureaucratie wéberrienne</li> <li>• Réforme du statut juridique de la fonction publique</li> <li>• Création et mise en place des institutions de formation et de recyclages des agents de l'Etat</li> <li>• Introduction des méthodes de gestion inspirés du secteur privée</li> </ul>
Innovation managériale 1980-2000	Introduction des NMP ainsi que les mécanismes de bonnes gouvernances <ul style="list-style-type: none"> <li>• Réforme de la structure administrative de l'Etat</li> <li>• Création de l'institut supérieur de management public</li> <li>• Formation des dirigeants politiques aux principes de managements</li> <li>• Réduction des dépenses de l'aministration publique (réduction des effectifs du personnel ainsi que le cout total de la gestion du personnel de l'Etat)</li> <li>• Forte impulsion auprès des agents étatiques des modèles de gestion du secteur privé</li> <li>• Préparation du programmes national de gouvernance</li> </ul>
Renouveau du service public 2000-2012	Forte impulsion politique et mise en place d'une stratégie nationale de développement du secteur public <ul style="list-style-type: none"> <li>• Introduction progressive des principes de NMP au Cameroun</li> <li>• Conception et mise en pratiques des recommandations du PNG (I et II)</li> <li>• Planification des projets pluriannuels (vision 2035, DSCE, stratégie sectorielle,.)</li> <li>• Réforme de finances publique (vote de la loi du 26 décembre 2007)</li> <li>• Décentralisation</li> </ul>
Moderniser le secteur public 2013-2018	Intégration d'une culture de management par la performance dans le secteur public camerounais <ul style="list-style-type: none"> <li>• Exécution obligatoire des recommandations de la loi du 26/12/2007</li> <li>• Conception et mise en place du budget selon le processus PPBS « planification-programation-budgétisation-suivi exécution et évaluation » (gestion budgétaire par la performance)</li> <li>• Mise en place de nombreux outils : planification stratégique (programmation, plan de performance pluri annuel, projet de performance), suivi budgétaire (budget opérationnel, tableau de bord, indicateurs de suivi de performance), évaluation ou contrôle (rapport de performance des administrations, contrôle budgétaire, rapport d'audit)</li> </ul>
Adapter le secteur public aux standards internationaux et aux directives de la CEMAC	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Application de la loi du 11 Juillet 2018 portant nouveau régime financier</li> <li>• Institutionnalisation du contrôle de gestion dans le secteur public</li> <li>• Institutionnalisation de la triple comptabilité (comptabilité budgétaire, comptabilité générale, comptabilité analytique)</li> <li>• Obligation d'établir une politique budgétaire à moyen terme en tenant compte des critères de convergences de la zone CEMAC</li> </ul>

Source : réalisé par nous-mêmes

Ainsi, le secteur public camerounais a connu une dynamique issue des réformes successives. Ces grandes mutations du secteur public apparaissent comme une démarche d'adaptation aux nouvelles exigences de mondialisation.

### **1.2. Le contrôle de gestion dans le secteur public : une synthèse de la littérature**

De nos jours, le contrôle de gestion est reconnu comme l'ensemble des pratiques de gestion essentielles pour une gestion efficace et efficiente (Kounetsron, 2016). Ces méthodes ainsi que ces outils ont fait l'unanimité dans tout type d'organisation relevant à la fois du secteur public ou privé. De ce fait l'existence d'un système de contrôle de gestion efficace est essentiel au succès du fonctionnement des Etablissements publics.

Considéré comme « l'ensemble des règles et des procédures utilisées pour aider à s'assurer que les programmes publics parviennent aux résultats visés, que les ressources utilisées pour réaliser ces programmes coïncident avec les buts et objectifs déclarés des organismes concernés, que ces programmes soient protégés contre le gaspillage, la fraude et la mauvaise gestion, et que la prise de décision repose sur la collecte, l'archivage, le compte rendu et l'utilisation d'informations fiables, ces opérations s'effectuant en temps voulu » (OCDE, 1996). Le contrôle de gestion public est perçue à la fois comme un moyen de lutte contre le gaspillage des ressources, les fraudes et les abus et un moyen permettant de s'assurer que les règles fixées par les responsables soient correctement appliquées à tous les niveaux de l'organisation. Son importance va au-delà du simple déploiement des objectifs, mais intègre des activités de planification, de pilotage, de l'évaluation et de post-évaluation (Mayegle, 2007). Il intervient à chaque étape du cycle d'activité de l'organisation et fournit en permanence des informations en retour aux managers (OCDE, 1996).

Parmi les raisons d'être du contrôle de gestion dans le secteur public, Demeestère (2005) évoque la possibilité pour le contrôle de gestion d'apporter des solutions à plusieurs problèmes notamment ceux liés à l'optimisations des ressources publiques, à la coordination des activités au sein de ces organismes, à l'adaptation des organismes à leur environnement, le besoin de renforcer l'apprentissage organisationnel ainsi que la possibilité de fournir un service public de qualité aux citoyens qui sont devenus de plus en plus exigeant.

Les Etablissements publics sont des organismes spécifiques au regard de leurs missions d'intérêt générale. Ils sont dominés par une forte centralisation du pouvoir hiérarchique et un mode de gestion classique (Ouma, 2016). Leur système de management est orienté à la mise en place des politiques gouvernementales en matière de progrès socio-économiques. Leur principal but est de fournir un service public de qualité aux citoyens. La nature de leur mission

rend spécifique leur modèle de gestion. La réussite du contrôle de gestion dans ces structures passe par la prise en compte de ces spécificités. Le contrôle de gestion, dans le cadre d'une organisation publique dont l'objectif n'est pas la maximisation du profit, nécessite un profond travail d'évaluation afin d'atteindre ses objectifs qui sont d'assurer l'efficacité, l'efficience et l'économie (Bouquin, 1997).

Pour Souaf et al (2017) deux éléments majeurs doivent être prises en compte lors de l'implantation du contrôle de gestion dans le secteur public. L'aspect managériale qui passe par la mise en place de centres de responsabilité et d'instances de contractualisation et de suivi des résultats et l'aspect technique à travers la mise en œuvre d'un système d'informations et d'indicateurs. Ces auteurs estiment que La mise en œuvre du contrôle de gestion dans le secteur public à tous les niveaux a souvent besoin de s'appuyer non seulement sur une gestion comptable « comptabilité analytique » et une gestion budgétaire mais aussi sur un dispositif d'objectifs et d'indicateurs.

Plusieurs travaux ont véhiculé les modes ainsi que les outils de contrôle de gestion utilisés dans les organismes publics.

Dans le contexte Sénégalais, plusieurs études ont mis en exergue les différents outils de contrôle de gestion rencontrés dans le secteur public (Bampoky et Meyssonier 2012, Wade 2013). Pour Bampoky et Meyssonier (2012), le contrôle de gestion dans les entreprises publiques ou parapubliques est encore procédural, financier avec un pilotage par les règles, sous l'autorité directe ou indirecte de l'Etat, avec des manuels de procédures et un faible développement de l'instrumentation de gestion. Les calculs des coûts sont peu développés, les budgets sont pesants et sont plus une contrainte qu'un système de pilotage de gestion. Wade (2013) conclu aussi à travers son étude sur l'instrumentation du contrôle de gestion dans le secteur hospitalier que le contrôle de gestion développé se limite au contrôle budgétaire simple via notamment la réalisation des budgets globaux ainsi que les rapports trimestriels de suivi budgétaire. On note une absence des méthodes de calculs de coûts et des systèmes d'informations orientés vers la recherche d'efficience.

Dans le même sens l'étude d'Ouma (2016) trouvent des résultats similaires aux précédentes. C'est ainsi qu'il conclut via son étude sur les entreprises publiques nigériennes que les outils de contrôle de gestion les plus utilisés sont les budgets et les activités d'audit. Les calculs et l'analyse des coûts, les tableaux de bord sont quasiment absents. Ces différents outils classiques utilisés sont appuyés par la comptabilité générale, les manuels de procédures, le statut juridique et les textes régissant le fonctionnement des entreprises publiques. Même constat au Togo. Où

Kounetsron (2016) conclu à travers son étude de cas dans une université togolaise que le contrôle est essentiellement budgétaire donc privilégiant l'aspect financier. Il s'agit d'un contrôle a priori par limitation de l'enveloppe financière de l'institution et de ses composantes, et d'un contrôle a posteriori vérifiant l'usage fait des ressources obtenues. On note l'absence d'une comptabilité analytique permettant d'évaluer à la fois les coûts des différents programmes de formation ainsi que leur performance. Or le contrôle de gestion se présente comme outil dont l'utilisation favorise les dirigeants à maîtriser les différentes dimensions de la gestion de leur organisation. Le contrôle de gestion permet de connaître les coûts de chaque activité, identifier les déterminants de ce coût, analyse les processus et activités intégrés.

D'autres études ont par contre démontré l'importance des outils de contrôle de gestion en l'occurrence le tableau de bord prospectif, le budget programme, le budget participatif, le benchmarking dans la modernisation des administrations publique ainsi que l'amélioration de leurs performances (Koldberg et Elg 2011 ; M'Barka et al., 2018, Wamba et al., 2020). Les conclusions de ces différentes études sont similaires. L'utilisation de ces outils apporte une nouvelle touche dans le management de ces structures et contribue par la même à améliorer leur performance ainsi que leur image auprès des citoyens.

Au Cameroun, le contrôle de gestion dans le secteur public a été depuis ces dernières années une préoccupation majeure des institutions étatiques. Pour mieux répondre aux exigences de la mondialisation et atteindre les objectifs de performance souhaité, les Etablissements publics camerounais seront contraint de calquer leur modèle de gestion sur celui du secteur privé. C'est-à-dire un système de contrôle de gestion efficace qui prend en considération l'ensemble des contraintes et missions dévolues aux établissements publics (mission de service publics, règles de gestion propres aux finances et à la comptabilité publique, aux marchés publics, à la gestion des fonctionnaires, aux conventions et normes internationales). Grace à ce système de contrôle de gestion, les établissements publics camerounais pourront améliorer leur fonctionnement interne et croître leur niveau de performance. Le contrôle de gestion est un dispositif d'aide au pilotage qui contribue à la réactivité de l'administration en optimisant l'efficacité, l'efficience et la qualité de service. Il permet aux gestionnaires publics de mieux définir leurs objectifs, de s'assurer que les ressources de l'entreprise sont utilisées de manière efficace, de comparer les performances passées et futures avec les objectifs initialement fixés et de prendre les mesures correctives en cas de non atteintes des objectifs visés.

Evaluer, diagnostiquer, piloter et mesure la performance sont des objectifs du contrôle de gestion. La mise en place d'un tel système de gestion constitue un atout majeur du point de vue

managérial et permettra aux établissements publics camerounais d'atteindre plusieurs objectifs entre autres :

- Evaluer avec précision le coût chaque action, programme ou service public effectué
- De répartir efficacement les ressources publiques
- De faciliter la coordination entre les gestionnaires de fortunes publique et les responsables opérationnels au sein des Etablissements publics
- De fournir aux gestionnaires publics de nombreux outils de pilotage de la performance
- D'appui les gestionnaires publics sur les solutions à entreprendre en cas de dérives managériales ou lorsque les objectifs visés ne sont pas atteints

## **2. Choix méthodologique et échantillon d'étude**

Il existe dans la littérature deux grandes méthodes d'analyses de données : la méthode qualitative et la méthode quantitative. Nous avons utilisé cette dernière méthode qui est privilégié par plusieurs chercheurs en contrôle de gestion (Bescos et Cauvin, 2004 ; Zian, 2013 ; Bouamama, 2015). Ceci à travers le questionnaire mis à la disposition des établissements publics.

Afin d'atteindre nos objectifs, nous avons également procéder à l'analyse documentaire. Il s'agit des documents officiels notamment : le nouveau régime financier de l'Etat et autres entités publiques publié en 2018, le manuel de pilotage de performance dans le secteur public, la circulaire n°003/PM du 06 Juillet 2015 relative à l'application du contrôle de gestion dans le secteur public ainsi que le rapport de la commission technique de réhabilitation des entreprises du secteur public qui nous ont permis d'identifier non seulement les outils de contrôle interne et de contrôle de gestion à implémenter obligatoirement par les entités du secteur public mais aussi d'analyser son importance pour l'administration publique camerounaise.

D'après l'article 4 de la loi du 12 Juillet 2017, un « Etablissement public est une personne morale de droit public dotée de la personnalité juridique et de l'autonomie financière, chargée de la gestion d'un service public ou de la réalisation d'une mission spéciale d'intérêt général pour le compte de l'Etat ou d'une Collectivité Territoriale Décentralisé ». Ce sont des entités publiques qui se distingues des autres entreprises publiques par leurs objectifs de nature non commercial et non industriels. La même loi précise que les établissements publics peuvent revêtir plusieurs formes. C'est ainsi qu'on peut avoir les établissements publics à caractère administratifs, social, hospitalière, culturelle, scientifique, technique, économique et financière, spécial et biens d'autres. La constitution de notre échantillon d'étude s'est faite à travers arrêté 00000200/ MINFI du 04 Mai 2020 portant classification des établissements publics au

Cameroun ainsi que les rapports publiés par le ministère de l'économie et de la planification, l'institut national de la statistique et le ministère de finance nous ont permis d'identifier environ 80 établissements publics. Sur 54 questionnaires transmis, nous avons eu en retour 38 questionnaires exploitables. Ces questionnaires sont adressés aux agents comptables, contrôleur financier, aux contrôleurs de gestion, aux responsables des opérations comptables et financières. À travers le logiciel SPSS, nous avons effectué l'analyse de nos différents résultats. Le tableau suivant présente la répartition de l'échantillon par région.

Région	Questionnaires administrés	Questionnaires récupérés	Questionnaires exploitables
Centre	25	21	19
Littoral	15	11	10
Nord	10	08	07
Extrême-Nord	04	03	02
<b>Total</b>	<b>54</b>	<b>43</b>	<b>38</b>

**Source : nos enquêtes**

L'analyse des informations fournies par le tableau ci-dessus montre une forte représentativité des établissements publics localisés dans la région du centre. Avec une prédominance de 50% de l'échantillon, la région du centre abrite le siège social de la majorité des établissements publics camerounais. Suivi de la région du Littoral qui représente près de 26% de l'échantillon. La région du Nord et de l'Extrême-nord ne représentent que respectivement 18% et 5% de l'échantillon.

### **3. Analyses des résultats et discussions**

Les résultats de l'étude porteront premièrement sur l'analyse descriptive de la population d'étude suivi du rôle de contrôle de gestion dans les établissements publics camerounais via l'analyse documentaire avant d'aborder l'analyse descriptive des différents outils de contrôle de gestion utilisés dans les établissements publics camerounais.

### 3.1. Analyses descriptive de l'échantillon d'étude

Les résultats de l'analyse descriptif de la population d'étude sont présentés dans le tableau ci-dessous :

**Tableau N°3 : Caractère juridique des Etablissements publics Camerounais**

Caractère de l'Etablissement	Effectif	pourcentage
Etablissements publics	05	13,15%
Etablissements publics à caractère Administratif	09	23,68%
Etablissements publics à caractère Technique	12	31,57%
Etablissements publics à caractère Social	01	2,63%
Etablissements publics à caractère Hospitalier	06	15,57%
Etablissements publics à caractère Spécial	05	13,15%
<b>Total</b>	<b>38</b>	<b>100</b>

**Source : Nos enquêtes**

En catégorisant les établissements selon leur forme juridique, nous constatons que les Etablissements publics à caractère technique sont fortement représentés avec plus de 31,57% suivi des Etablissements à caractère administratif qui représentent plus de 23,68% de la population d'étude. Les Etablissements publics à caractère hospitalier et spécial ne représentent que respectivement 15,57% et 13,15% tandis que les Etablissements publics à caractère social restent faiblement représentés avec une proportion de 2,63% de la population d'étude.

Par ailleurs, nous constatons que plus de 13,15% des Etablissements publics de l'échantillon n'ont pas encore leur statut conforme à la loi n°2017/010 du 12 juillet 2017. Cette non-conformité aux textes constitue une entrave aux bonnes mécanismes de gouvernance et demeure une préoccupation majeure pour certains organismes à l'instar de la commission technique de réhabilitation des entreprises du secteur public qui démontré dans son rapport de 2021 que seulement 63% des Etablissements publics avaient des statuts conformes à la loi du 12 Juillet 2017.

### 3.2. L'importance du contrôle de gestion au sein des Etablissements publics camerounais

Destiné à améliorer le pilotage stratégique et opérationnel des établissements publics camerounais, le contrôle de gestion accompagne chaque responsable dans son processus de prise de décision. Il apporte son appui dans les différentes phases du processus « Préparation, Programmation, Budgétisation, Suivi, Exécution et Evaluation » (PPBS). Le contrôle de

gestion intervient sur toute la chaîne de la planification à l'exécution et l'évaluation afin d'apporter une sécurité sur toutes les activités du long du processus PPBS et assurer ainsi « une image fidèle et sincère de la gestion » des établissements publics. Ce système de contrôle de gestion doit être cohérent avec la performance globale recherchée et doit par ricochet correspondre aux choix spécifiques de chaque établissement public.

### **3.2.1. Phase de prévision (préparation, programmation et budgétisation)**

Au cours de cette phase, l'accent est mis sur la définition des orientations stratégiques ainsi que sur la planification de la gestion. Les objectifs sont définis à long terme, puis opérationnalisés en action réalisable à moyen terme (1-3 ans). Les établissements publics sont chargés d'implémenter les programmes sectoriels définies par les organes de tutelles (ministère ou administration publique). Concrètement le processus de budgétisation dans les établissements publics camerounais implique plusieurs étapes qui va de la définition des grands axes stratégiques et leurs déclinaisons en objectifs stratégiques assortis des indicateurs de performance précis suivi de la prise en compte du plan d'action prioritaire triennal ainsi que du cadre budgétaire à moyen terme et du cadre de dépense à moyen terme sur une période de trois ans. Le contrôleur de gestion joue un rôle majeur au cours de ces phases. Ces efforts devraient favoriser à traduire les axes stratégiques en objectifs SMART<sup>2</sup> (Youssef et al., 2018). Sa contribution est attendue non seulement au moment de la définition des objectifs de performance stratégique, mais aussi sur la définition des programmes, la planification des actions à mettre en œuvre ainsi que l'allocation optimale des ressources. Il contribue à la fixation des objectifs et la définition des indicateurs et s'implique directement à l'élaboration des outils tels : le Plan d'Action Prioritaire, le Cadre Budgétaire à Moyen Terme (CBTM), le Cadre de Dépense à Moyen Terme (CDMT) et le Projet de Performance des Administrations (PPA).

### **3.2.2. Phase de suivi de réalisation**

Lors de la phase d'exécution des activités, le contrôle de gestion joue le rôle d'intermédiaire entre le niveau stratégique et opérationnel. Le contrôleur de gestion doit veiller à la clarification des objectifs à tous les niveaux de l'organisation via les outils de gestion et procède à une évaluation constante des réalisations. Dans ce sens il analyse les résultats déjà atteints, identifie les éventuelles risques, propose des mesures correctives. Via ses outils tels que le tableau de bord, le contrôleur de gestion assure au quotidien le pilotage opérationnel des activités en

---

<sup>2</sup> Des objectifs spécifiques mesurables atteignables réalistes et temporellement définis

mesurant la consommation des crédits et la réalisation des activités. Il participe directement à l'élaboration des comptes rendu de gestion et stimule le dialogue entre les services tout en orientant les débats sur les pratiques de gestion de nature à améliorer la performance de l'établissement. De plus, il identifie les difficultés, les problèmes rencontrés, les causes de non réalisations et les soumet aux responsables des programmes concernés. Dès lorsqu'ils sont important, l'établissement public peut déclencher certaines procédures qui vont au-delà de l'analyse proprement dite en prescrivant les investigations, enquêtes approfondies en vue de desceller les causes profondes et établir les responsabilités.

### **3.2.3. Phase d'évaluation et d'amélioration**

L'évaluation des résultats permet de faire une analyse approfondie des écarts, d'établir les responsabilités et de faire progresser les résultats de l'administration vers les objectifs de performances souhaités. Cette évaluation peut se faire de manière permanente via le tableau de bord de gestion ou des comptes rendus établis périodiquement. Cependant, à la fin de chaque exercice budgétaire, l'évaluation générale de tous les programmes ainsi que du Plan d'Action Prioritaire annuel est effectué à travers la rédaction d'un Rapport Annuel de Performance ainsi que la production des comptes (compte administratif, compte de gestion et compte de gestion-matière) et des états financiers. Le contrôleur de gestion devrait contribuer à l'élaboration du Rapport Annuel de Performances (RAP). En effet ses analyses devraient se pencher sur les résultats obtenus par chaque indicateur de performances. Ces indicateurs permettent de vérifier l'effectivité des objectifs ainsi inscrits dans le Projet de Performance des Administrations et déclencher dans une certaine mesure des actions managériales à plus grande échelle de l'Etablissement.

## **3.2. Description des outils de contrôle de gestion à implémenter dans le secteur public camerounais**

Plusieurs études ont analysé la popularité de certains outils de gestion tels que : la comptabilité générale, la comptabilité de gestion par son corollaire la comptabilité analytique, les budgets et les tableaux de bord dans le secteur public de divers pays. Que ce soit au Sénégal (Bampoky et Meyssonier, 2012), au Niger (Ouma, 2016), au Maroc (Mohamed et Jihane, 2017) la mise en place de ces outils est devenue plus qu'une nécessité mais une obligation légale pour les établissements publics camerounais.

### **3.3.1. La comptabilité générale**

Fortement enrichie par le nouveau régime financier, la comptabilité générale permet d'avoir une vision sur le patrimoine général de l'Etat. Elle ne se limite pas à analyser ce que possède

l'Etat dans sa « caisse » à un moment donné, mais elle évalue de manière précise les biens de l'Etat, ses dettes ainsi que ses divers engagements à honorer afin de mieux appréhender la situation à moyen et long terme des finances publiques. Selon l'article 75 (1) de la loi du 11 Juillet portant régime financier, « la comptabilité générale est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations. Les opérations sont prises en comptes au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement ». La comptabilité générale permet donc de décrire ce que possède l'Etat (terrains, immeubles, créances, stocks, logiciels, matériels militaires,..), ce qu'il doit (emprunts, dettes) ainsi que ce qu'il peut être amené à payer (charges à payer, provisions, engagements hors bilan) dans le futur. La synthèse de ses informations contenues dans la comptabilité générale figure sur les états financiers de synthèse : la balance générale des comptes, le bilan, le compte de résultat, le tableau de flux des opérations de trésorerie, le tableau des opérations financières de l'Etat, l'état annexé.

Selon Eljaoud et Hantem (2017), l'introduction de la comptabilité générale produit plusieurs effets bénéfiques pour l'administration publique. Elle permettra de connaître et de suivre la situation patrimoniale, ainsi que la soutenabilité des finances publiques, de présenter aux citoyens une image fidèle et sincère du patrimoine et de la situation financière, d'appuyer les décideurs dans leur prise de décision. De plus, la comptabilité générale informe les parlementaires et les gestionnaires sur les résultats obtenus et sur l'efficacité de la gestion de la dépense publique.

### **3.3.2. La comptabilité de gestion**

La comptabilité de gestion encore appelée comptabilité analytique est perçue comme l'une des plus anciennes procédures de gestion en vigueur dans les organismes publics (Futol, 2003). Elle est née de la concurrence et du besoin des entreprises de connaître leurs coûts de production (Jacquot et Milkoff, 2007) Sa particularité est qu'elle fournit les méthodes d'analyse et de calcul des coûts.

C'est la grande nouveauté inscrite dans la réforme du 26 décembre 2007. La philosophie budgétaire étant orientée sur la gestion axée sur le résultat, il devient indispensable d'évaluer les coûts des composantes de chaque programme et d'en améliorer leur pilotage. Bien qu'elle soit un outil de gestion interne, la comptabilité de gestion est un outil d'aide à la décision (Alazard & Separi, 2010) qui permet de déterminer et d'analyser les coûts et les résultats, par unité, par produits, par programme, ou par service (Chemilal et al. 2017). C'est un outil très utile pour les responsables, à qui elle vient en aide à la valorisation des stocks, à l'établissement des

prévisions budgétaires, à la confection des états du contrôle de gestion (écarts) ainsi qu'à la prise de décision à la fois stratégique, tactique, et opérationnel (Ouma, 2016).

### **3.3.3. La comptabilité budgétaire**

Selon l'article 74 alinéa (1), la comptabilité budgétaire « retrace les opérations d'exécution du budget de la phase d'engagement à la phase de paiement » à la différence des autres types de comptabilité, elle s'intéresse particulièrement aux recettes et aux dépenses prévisionnelles sur la totalité d'un exercice comptable. Elle ne traite que les dépenses et les recettes ayant un caractère budgétaire, c'est-à-dire les opérations financières qui donnent lieu à une autorisation budgétaire au sein de l'établissement public.

La comptabilité budgétaire est rendue obligatoire pour tous les établissements publics par le nouveau régime financier de 2018, car elle constitue un véritable outil d'analyse ou de contrôle de la performance à travers la comparaison poussée entre les résultats prévisionnels de l'exercice et les résultats obtenus. Ce qui permet aux institutions d'avoir une assurance sur la soutenabilité des dépenses récurrentes.

### **3.3.4. Le budget**

Le budget apparaît comme l'un des dispositifs de contrôle de gestion permettant d'effectuer un contrôle complet, rationnel et objectif de la direction sur les centres de responsabilité (Covaleski et Dirsmith, 1991). Le budget d'un établissement public décrit les recettes et les charges de cet établissement sous forme de recettes et de dépenses dans le cadre d'un exercice budgétaire. Le plus souvent, le budget est réalisé pour une période donnée et constitue un élément important de la planification stratégique. Il permet aux établissements publics d'avoir des objectifs financiers réalisables et de mettre en place des stratégies réalistes. En identifiant les éventuelles sources de revenus ainsi que les postes de dépenses certaines, les structures publiques peuvent évaluer efficacement leur rentabilité et orienter les ressources vers des secteurs prioritaires. Le budget donne une vision claire aux responsables et facilite leurs prises de décisions sur des événements impactant l'avenir de la structure.

### **3.3.5. Le tableau de bord**

De par sa conception, le tableau de bord permet de mesurer d'une manière générale la performance globale de l'organisation. Il donne une vue générale sur l'activité de l'organisation. Selon Bouquin (2001), le tableau de bord « est un ensemble d'indicateurs peu nombreux conçu pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions ».

Le tableau de bord regorge traditionnellement deux catégories d'indicateurs. Les indicateurs financiers qui assurent un contrôle à posteriori et des indicateurs non financiers qui permettent le pilotage de l'organisation. Ces indicateurs non financiers permettent à l'organisation de réagir le plus tôt possible aux aléas environnementaux et contribuent à mesurer avec pertinence la performance organisationnelle. De nos jours, il représente l'outil incontournable qui permet aux organismes publics d'avoir une vue globale de leurs activités, d'évaluer l'apport de chaque activité, produit ou service ou d'une manière générale d'analyser l'ensemble des processus qui contribuent à la création de valeur pour l'organisation.

### **3.3.6. Le Benchmarking**

Le Benchmarking apparaît actuellement parmi les démarches les plus efficaces permettant à une organisation d'améliorer ses performances (Jean-Luc et al., 2005). C'est un instrument de gestion qui vise à améliorer de manière continue le processus de management des organisations. Les statistiques récentes démontrent que plus de la moitié des mille plus grandes entreprises françaises l'utilisent régulièrement et que 80% d'entre elles le considèrent comme un moyen très efficace d'amélioration de la performance (Jean-Luc et al., 2005).

Si à l'origine, les pratiques du benchmarking faisaient attraction uniquement au sein des multinationales, il est clair aujourd'hui, il représente un outil de management utile tant pour les organismes privés que ceux du public (Jean-Luc et al., 2005).

Pour les organismes publics, il s'agit de se comparer aux leaders mondiaux que ce soit du secteur public ou privé qui se positionne sur le marché, de s'inspirer de leurs idées, de leurs pratiques, de leurs fonctionnements et de leurs expériences afin d'améliorer leurs propres pratiques internes. L'avantage de comparaison dans les organismes publics provient du fait que la plupart d'entre elles rencontrent les mêmes difficultés comparables. L'établissement des divers éléments comparatifs afin de positionner les administrations publiques selon leurs activités principales permet de mettre en évidence les éventuels besoins d'actions. Ce qui conduit nécessairement à la mise en œuvre des mesures d'améliorations. Le benchmarking en décelant les points faibles de chaque Etablissement public peut constituer le point de départ des réformes futures.

### **3.3. Les différents outils de contrôle de gestion utilisés par les Etablissements publics camerounais.**

À travers la loi N°2018/012 du 11 Juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des entités publiques la mise en place du contrôle de gestion ainsi que de la comptabilité générale, budgétaire et analytique est une obligation légale pour les Etablissements publics. Toutefois, il

n'existe pas une approche universelle du contrôle de gestion pour toutes ces entités. Seulement chaque établissement public devrait s'approprier de ces outils et l'adopter en fonction de ces spécificités.

L'analyse documentaire nous révèle pour bon nombre d'établissement public camerounais, les manuels de procédures administratives et financières existent ainsi que le manuel de gestion de l'approche de la gouvernance d'entreprise et du contrôle interne.

D'une manière générale, les outils de contrôle de gestion les plus utilisés dans les établissements publics se résume dans le tableau suivant :

**Tableau N°4 : Outils de contrôle de gestion utilisés dans les Etablissements publics Camerounais**

Outils de contrôle de gestion	Absent	Faiblement utilisés	Un peu utilisés	Très utilisés	Moyen
Activité budgétaire	00	00	00	100	4
Comptabilité budgétaire	36,8%	13,2%	2,6%	43, %8	2,605
Comptabilité analytique	47,4%	23,7%	2,6%	26,3%	2,0789
Comptabilité générale	57%	13,2%	2,6%	34,2%	2,210
Indicateur de performance	65,8%	18,4%	5,3%	10,5%	1,605
Planification opérationnelle	55,3%	10,5%	2,6%	34,6%	2,105
Reporting financier	55,3%	7,9%	2,6%	34,6%	2,157
Tableau de bord opérationnel	76,3%	5,3%	2,6%	15,8%	1,578
Planification stratégique	68,4%	2,6%	7,9%	21,1%	1,815
Audit interne	55,3%	7,9%	10,5%	26,3%	2,0789
Benchmarking	68,4%	7,9%	2,6%	21,1%	1,763

**Source : Nos enquêtes**

Les résultats de l'analyse descriptive nous révèlent une présence assez diversifiée des outils de contrôle de gestion à la fois classique et contemporains dans les établissements publics.

D'une manière globale, nous constatons que les outils classiques sont les plus utilisés dans les établissements publics camerounais. Il s'agit du budget, la comptabilité budgétaire, la comptabilité générale, le reporting financier, la comptabilité analytique, l'audit interne et la panification opérationnelle. Ces outils facilitent à ces structures une meilleure compréhension de leurs pratiques professionnelles et une bonne maitrise du pilotage de leurs activités.

Par ailleurs, les outils contemporains du contrôle de gestion à s'avoir : le benchmarking, la planification stratégique ainsi que le tableau de bord de pilotage des indicateurs de performance sont majoritairement absent ou faiblement utilisés par les établissements du secteur public. Le

contrôle de gestion dans ce secteur s'apparente donc plus au contrôle traditionnel avec une focalisation sur le respect des règles et des normes édictées par la hiérarchie. Ces résultats convergent avec ceux trouvés par Bampoky et Meyssonier (2012) et Ouma (2016) respectivement dans le contexte sénégalais et nigérien.

Par ailleurs, en dépit des exigences du régime financier qui prescrit la triple comptabilité (budgétaire, générale et analytique), seulement 40% des établissements publics de l'échantillon sont conforme à cette loi. Dans la plupart de certains établissements elle est encore partiellement appliquée.

### **Conclusion**

Dans ce travail, nous avons essayé d'analyser l'apport du contrôle de gestion dans le processus de modernisation des administrations publiques camerounaises. Le contrôle de gestion apporte un certain nombre d'innovation dans les administrations publiques dont la principale est l'introduction d'une nouvelle philosophie de gestion orienté vers la quête de la performance. Les résultats de cette étude montrent que les outils de contrôle de gestion sont assez diversifiés dans les Etablissements publics camerounaises avec une prédominance des outils de contrôle de gestion classique. Ce système de gestion, au-delà de son caractère technique, constitue, en réalité un outil de modernisation de l'Etat et de secteur public en raison des changements et des mutations profondes qu'elle implique en matière de management et d'amélioration de la bonne gouvernance dans le secteur public. Les établissements publics gagneraient davantage à moderniser leurs pratiques managériales afin d'être plus performant. C'est-à-dire ne plus se limiter sur les contrôles strictement financiers mais développer également d'autres outils de pilotage plus stratégique sur lequel un contrôle régulier doit être effectué de manière permanente. Ces outils devraient par ailleurs, être construits de manière dynamique en impliquant à la fois les acteurs opérationnels (proche du terrain) et les acteurs stratégiques (managers) afin qu'ils puissent répondre aux préoccupations de ces structures. C'est dans ce sens que le contrôle de gestion peut constituer un véritable outil d'innovation/créativité au sein de l'administration publique, et participer à la création d'un nouvel état d'esprit devant animer les différents acteurs budgétaires dans le processus de planification, d'exécution et de contrôle des finances publiques.

Cependant, cette étude se heurte à certaines limites qu'il convient de relever. Celles-ci sont inhérentes à la méthodologie et donc relatives au non représentativité de l'échantillon. En effet notre étude s'est limitée à une catégorie des entreprises du secteur public (établissements publics) qui dans l'ensemble ne représentent pas toutes les catégories des entreprises

appartenant à l'Etat et sont également marquées par leur caractère juridique de personne morale de droit public. Par ailleurs, d'autres limites portent sur la nature des outils de contrôle choisis pour mesurer la variable contrôle de gestion. Toutefois cette étude ouvre des perspectives intéressantes en matière de recherche future en l'élargissant d'une part à l'ensemble des entreprises du secteur publics et d'autres part en étudiant par exemple la contingence des outils de contrôle de gestion dans les entreprises du secteur public camerounais.

## BIBLIOGRAPHIE

- **Aazard, C. & Sépari, S. (2010).** Contrôle de gestion – Manuel et applications (2 éd). Dunod.
- **Amar, A. & Berthier L. (2007).** Le nouveau management public : avantages et limites, *Gestion et Management Publics*, vol.5.
- **Amar, A. & Berthier L. (2008).** Le Nouveau Management Public : Évolution ou Mutation, Colloque international « Services, innovation et développement durable » Poitiers, 26-28 mars 2008
- **Bampoky, B. & François, M. (2012).** L'instrumentation du contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal. *Recherches en Sciences de Gestion*, 5(12), 59-80.
- **Bouquin, H. (2001),** le contrôle de gestion, PUF, Paris (5 éd).
- **Benyetho, K. & Missaoui, K. (2017).** Contrôle de gestion et choix stratégiques dans les pme marocaines, *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, Numéro 3.
- **Bourque, M. (2007).** Le nouveau management public comme prémisses aux transformations des systèmes de santé nationalisés : les cas du Québec et du Royaume-Uni. *Revue Gouvernance*, 4(1).
- **Demeestère, R. (2005),** Le contrôle de gestion dans le secteur public, 2e édi. Paris: Édition L.G.D.J.
- **Covalevsky, M. & Dirsmith, M. (1991).** The Management of Legitimacy and Politics in Public Sector Administration, *Journal of Accounting and Public Policy*, 135-156.
- **Djoutsa Wamba, NGO Biheng, E.A, & Mama Onana François D.A (2020).** Efficacité des outils de contrôle de gestion dans le pilotage des performances des collectivités territoriales décentralisées au Cameroun, *Revue africaine de management*, 5 (1), 110-128.

- **Eljaouad, M.B. & Hantem, A. (2017).** l'introduction d'une comptabilité générale au sein des centres hospitalo-universitaires (chu) au Maroc : caractéristiques et analyse des facteurs de succès, revue marocaine de recherche en management et marketing, n°16.
- **Farrat, O. & Hajji S. I. (2022).** Le new public management comme voie de transformation vers la bonne gouvernance : comparaison entre les pays de l'Afrique et les pays Nordiques, Revue Africain Scientific journal, 10(3), 204-226.
- **Futol, P. (2003) :** « Les composantes du contrôle de gestion et sa place dans les collectivités territoriales », thèse de doctorat, Nancy – France.
- **Isabelle, M. L. (2007).** Le budget, outil de communication financière ?. Comptabilité et Environnement, May 2007, France.
- **Jacquot, T. et Milkoff R. (2007),** Comptabilité de gestion : analyse et maîtrise des coûts, Edition Pearson Education, Paris, 322 pages.
- **Jean-Luc, M., Vincent, B., & Maurice, P. (2005).** Benchmarking et Bonnes pratiques, [https// : researchgate.net/publication/310793568](https://researchgate.net/publication/310793568).
- **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. (2024).** Le contrôle de gestion au niveau des clubs sportives : Approche théorique. PODIUM OF SPORT SCIENCES
- **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).
- **Kollberg, B. & Elg, M. (2011).** The practice of the Balanced Scorecard in health care services, International Journal of Productivity and Performance Management.
- **Kounetsron, Y.M. (2016).** Importance et rôles du contrôle de gestion dans une Université publique : une étude de cas, Comptabilité et gouvernance.
- **M'barka, El G., Sara, B. & Azahraa, A.F. (2018).** Le Tableau de bord prospectif outil de pilotage de la performance dans une gestion axée sur les résultats, Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, Numéro 5.
- **Mayegle, F.X. (2007).** Contrôle de gestion et développement des pme, création développement, gestion de la petite entreprise africaine, édition clé, Yaoundé, pp.365-385

- **Mohamed, B. & Jihane, M. (2017).** La mise en place d'un système de contrôle de gestion dans les organisations publiques Marocaines, Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, N°3.
- **Ndao, A. (2017).** L'émergence du contrôle de gestion dans les universités sénégalaises, Revue du CAMES, Série Économie Gestion. N° Spécial 1ère Journée d'Etude Africaine en Comptabilité et Contrôle (JEACC).
- **Nkengwou, Z. D., Tonye, A. F., & Makani, S. R. (2019).** Outils de contrôle de gestion et performance organisationnelle des pme camerounaises, Revue Internationale des Sciences de Gestion, Numéro 3.
- **Nobre, T. (2001).** Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME, Finance Contrôle-Stratégie, Vol. 4, n°2, 119-148.
- **OCDE (1996),** Le contrôle de gestion dans les administrations publiques modernes : Études comparatives des pratiques, Documents SIGMA No. 4 <https://dx.doi.org/10.1787/5kml6gb0k7q4-fr>
- **Ouma, H. (2016).** Les outils de contrôle de gestion dans les entreprises publiques au Niger : un état des lieux, 1ère Journée d'Etude Africaine en Comptabilité et Contrôle – décembre 2016.
- **Osman & Meyssonier (2018).** Une contribution à l'étude du contrôle de gestion en Afrique : le cas des entreprises de Djibouti, transition numérique et information comptable, May 2018, Nantes
- **Pollitt, C. & Bouckaert, G. (2004),** Public Management Reform: A Comparative Analysis, Oxford: Oxford University Press.
- **Saidou, S. Ndjek, Noe. & Mayegle, F.X. (2021).** The Development Of Steering Indicators In Public Entreprises In Cameroon: An Implementation Based On Contengency Factors, Journal of Contemporary Issues in Business and Government Vol. 27 (1).
- **Souaf. M. Youssef, W. & Mjidila, B. (2017).** Contrôle de Gestion et Performance dans les Organisations Publiques Marocaines: Quelles Spécificités?, European Scientific Journal, 13(19).
- **Starquit, O. (2013).** De la prétendue neutralité des outils : le benchmarking et les services publics, une publication BARRICARDE/// 2013.

- **Tamekou, R. (2008).** Programme national de gouvernance (2006-2010) et modernisation administrative : le Cameroun à l'heure du nouveau management public, *Revue Internationale des Sciences Administratives*, Vol. 74, 235-252.
- **Van Haeperen, B. (2012).** Que sont les principes du new public management devenus ? Le cas de l'administration régionale wallonne, *Reflets et perspectives de la vie économique*, 2012/2 Tome LI 83-99.
- **Youssef, G. Ines, A. & Widad, H. (2018).** Contrôle de gestion public : fondements et spécificités, *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, N°7, 1050-1063.
- **Wade, B. (2003).** Contrôle de gestion et réforme hospitalière : cas du Sénégal, *Revue Africaine de Gestion*, N°1, 22 pages.