

**LE PILOTAGE DE LA PERFORMANCE DES PME PAR LE TABLEAU
DE BORD PROSPECTIF : UNE ETUDE EN CONTEXTE
CAMEROUNAIS**

**MANAGING THE PERFORMANCE OF SMEs USING THE
PROSPECTIVE DASHBOARD: A STUDY IN THE CAMEROONIAN
CONTEXT**

SAIDOU Souaibou

Enseignant chercheur

Faculté des sciences Economiques et de Gestion
Université de Garoua- Cameroun

BAROUWA Yayé

Enseignant chercheur

Faculté des sciences Economiques et de Gestion
Université de Garoua- Cameroun

Date de soumission : 12/10/2024

Date d'acceptation : 11/12/2024

Pour citer cet article :

Saidou. S. & Barouwa Y. (2024). « Le pilotage de la performance des pme par le tableau de bord prospectif : une étude en contexte camerounais. », Revue Française d'Economie et de Gestion, « Volume 5 : Numéro 12 » pp : 396- 422.

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



Résumé

L'objectif de cet article est d'identifier les indicateurs de performance utilisés par les PME camerounaises et vérifier leur impact sur la performance financière de ces catégories d'entreprises. Une étude quantitative auprès de 46 PME révèle une diversité d'utilisation des indicateurs non financiers dans les tableaux de bord de ces entreprises. En effet les résultats montrent d'une part que les indicateurs de performance les plus utilisés sont de nature financiers. Le recours à l'utilisation des indicateurs de pilotage relatifs à l'axe client et processus interne est plus ou moins faible tandis que les indicateurs de pilotage liés à l'axe apprentissage organisationnel est faiblement utilisés par les PME camerounaises. D'autre part ces résultats montrent aussi que l'utilisation des indicateurs non financiers que ce soit de l'axe client, de l'axe processus interne ou bien de l'axe apprentissage organisationnel impacte favorablement la performance financière des PME camerounaises

Mots clés : PME ; Tableau de bord prospectif ; Indicateurs non financiers ; pilotage de la performance ; performance financière.

Abstract

The objective of this article is to identify the management indicators used by Cameroonian SMEs and verify their impact on the financial performance of these companies. A quantitative study of 46 SMEs reveals a diversity of use of non-financial indicators in the dashboards of these companies. Indeed, the results show on the one hand that the most used performance indicators are of a financial nature. The use of management indicators relating to the customer and internal process axis is more or less low, while management indicators related to the organizational learning axis are poorly used by Cameroonian SMEs. On the other hand, these results also show that the use of non-financial indicators, whether it is the customer axis, the internal process axis or the organizational learning axis, has a favorable impact on the financial performance of Cameroonian SMEs

Keywords : SMEs ; balance score card ; non-financial indicators ; performance management ; financial performance.

Introduction

En 2022, le tissu productif camerounais était estimé 350. 889 entreprises¹. Les petites et moyennes entreprises (PME) représentent 99.8% de l'ensemble des entreprises et contribuent à hauteur de 72% du total des emplois, 34% du total du chiffre d'affaires ainsi que 14% de la valeur ajoutée créée². Grace à leur flexibilité et à leur capacité à innover et savoir-faire unique (Dangereux et al., 2017), ces structures constitue une source importante en terme de création d'emplois et de distribution des richesses. C'est d'ailleurs pourquoi plusieurs actions sont entreprises afin de soutenir et accompagner ces entreprises dans leur développement (le ministère des PME, la banque des PME, l'agence de promotion des PME, le bureau de mise à niveau, la bourse de sous-traitance et de partenariat, les centres de gestion agréés, etc). À l'instar de ces mesures gouvernementales, plusieurs autres chercheurs suggèrent que les PME doivent s'arrimer aux standards des grandes entreprises en matière de management. Car évoluant dans un environnement marqué par des turbulences technologiques et économiques (Jihane, 2005) dont les effets peuvent être aussi néfastes que bénéfiques pour leur fonctionnement. Ces structures doivent dorénavant adapter leur mode de fonctionnement, leur modèle de gestion en développant des outils de contrôle de gestion plus efficaces, plus intégrateurs capable d'améliorer la performance présente et future de l'entreprise. Car la prospérité et la survie de ces catégories d'entreprises dépendent en partie de la qualité des outils de gestions dont elles disposent (Bergeron, 2000). La littérature contemporaine sur le contrôle de gestion présente le tableau de bord comme outil de pilotage de la performance plus concrète et plus complète que celui induit par les outils traditionnels de contrôle de gestion (Germain, 2001).

Dans ce sens, le tableau de bord prospectif (T BP) développé par Kaplan et Norton (1996) apparait comme l'outil le plus équilibré, le plus adéquat possible assurant aux PME une source de performance, voire de pérennité.

Présenté comme outil important du contrôle de gestion, le tableau de bord prospectif est au cœur du processus de management et de pilotage de la performance. Il restitue de manière synthétique et sous forme d'indicateurs, des informations concernant l'activité générale de l'entreprise. Il mesure tout type de performance dans les organisations et assiste les managers dans leur processus de prise de décisions. Cet outil peut donc créer et susciter au sein des PME

¹ Annuaire statistique 2022 sur les petites moyennes entreprises de l'économie sociale et artisanales : rapport d'analyse Mai 2023.

² Idem

une dynamique managériale tout en instaurant une nouvelle organisation des affaires, visant à satisfaire non seulement les propriétaires mais aussi l'ensemble des parties prenantes.

Biens que ce modèle d'analyse multidimensionnelle de la performance peut s'adapter à tout type d'entreprise (Kaplan et Norton, 1996). Certaines études montrent que le TBP reste l'apanage des grandes entreprises avec une utilisation plus élevée des indicateurs de pilotage de la performance (Germain, 2005 ; Cooper et al., 2007 ; Mayeglé et al., 2020). Hoque et James (2000) constatent à partir de leurs travaux portant sur les entreprises Australiennes que le TBP est plus adaptés aux grandes entreprises que les petites entreprises. Dans le même sens, Elhamma (2011) constate que les indicateurs non financiers de mesures de performance (indicateurs clients, processus interne et apprentissage organisationnel) sont plus intégrés dans les grandes entreprises que dans les PME. Or la proximité des PME des consommateurs, du marché ou des concurrents les rendent plus ouvert à l'utilisation des indicateurs non financiers afin qu'elles soient plus réactives et plus efficace dans la mise en œuvre de leur stratégie (Bergeron et Oriot 2005).

Toutefois, la quasi-totalité des études empiriques menées sur ce sujet sont orientées vers les grandes entreprises dans les pays développés ou du moins à très peu de PME en Europe (Bergeron, 2000 ; Germain, 2004 ; Cauvin et Bescos 2005) ou dans certains pays africaines (Elhamma, 2011 et 2014). Récemment, peu d'études empirique ont examiné le lien entre l'utilisation du TBP et la performance des PME dans le contexte camerounais (Mayegle, 2009 ; Nkengwou et al., 2019). Ces différentes études nous renseignent très peu sur le contenu des TBP utilisés par les PME camerounaises. Une des rares études à notre connaissance portant sur le contenu des TBP a été réalisée auprès de 12 PME d'Afrique Subsaharienne plus particulièrement dans 4 PME camerounaises (Teulon et Nimpa 2018). Les résultats de cette étude montrent que les PME équilibrent l'utilisation des indicateurs financiers et non financiers lors de la confection de leurs tableaux de bord. Mais avec une prédominance des indicateurs financiers. Bien qu'elle nous procure certaines informations sur les caractéristiques des tableaux de bord (indicateurs liés à la satisfaction des clients, à la qualité des biens et services, à l'innovation technologique), elle reste limitée à 4 entreprises camerounaises et ne matérialise pas le lien de causalité entre l'utilisation des indicateurs non financiers et l'amélioration de la performance financière des entreprises. L'originalité de cette étude est la prise en compte du lien de causalité entre les indicateurs non financiers et la performance financière qui semble être déterminant à l'efficacité de cet outil de pilotage de la performance (Kaplan et Norton, 1996). L'objectif de cette recherche est d'identifier d'une part les indicateurs de performances

utilisés par les PME et d'autre part à analyser la contribution de chaque catégories d'indicateurs non financiers à l'explication de la performance financière des PME camerounaises. De manière plus précise, dans quelle mesure l'utilisation des indicateurs non financiers impacte-t-elle favorablement la performance financière des PME camerounaises ? Pour répondre à cette préoccupation, nous présenterons successivement la revue de la littérature en abordant les notions de tableau de bord prospectif et de pilotage de la performance dans le contexte des PME. Ensuite, nous allons présenter la méthodologie de la recherche avant de présenter les résultats obtenus des enquêtes.

1. Revue de la littérature

Après avoir présenté le tableau de bord prospectif et ses caractéristiques, nous analyserons le rôle de cet outil dans le pilotage de la performance des PME.

1.1. Tableau de bord prospectif : définition et caractéristiques

Mis sur pied afin de remédier au système de mesure de performance traditionnel, le TBP fait son apparition au début des années 90 par l'entremise de Kaplan et Norton (1992). Considéré comme l'une des innovations managériales majeures apparues ces dernières années (Sadki et al 2019), le TBP a connu un succès important au cours des années 2000 dans les grandes entreprises avant de faire son introduction dans les PME afin d'évaluer la performance financière et extra financière (Azahraa et al., 2018). C'est un outil de gestion globale qui intègre à la fois les informations financières et non financières dont la finalité est de communiquer la stratégie aux acteurs opérationnels. Les informations financières seront appréciées à travers les indicateurs de performance mesurés à posteriori tandis que les indicateurs non financiers permettront d'une part d'élargir la vision de la performance dans une approche multicritère et d'autre part d'anticiper ce que pourrait être la performance future de l'entreprise (Meysonnier et Choffel, 2005). C'est donc un outil de gestion stratégique qui permet de faire le lien entre les actions à court terme et les objectifs stratégiques à long terme (Kaplan & Norton, 1996).

Le TBP constitue un ensemble d'indicateurs permettant d'appréhender les objectifs de l'organisation, de suivre leur degré de réalisation et d'évaluer les moyens mis en œuvre pour atteindre les objectifs (Saouf et al., 2017). L'une des missions phare du TBP est de développer des indicateurs capables de capter le potentiel général de l'organisation. Le TBP explore une multitude de sources de compétences nécessaire pour améliorer la performance de l'organisation. C'est ainsi qu'il fait ressortir au-delà de l'axe financier, les axes clients, processus internes et apprentissage organisationnelle capable d'orienter l'entreprise vers la bonne marche.

La perspective financière constitue le fil conducteur des objectifs et des indicateurs des autres axes et caractérise la principale innovation introduite par le TBP. Tous les indicateurs définis sur l'axe financier traduisent directement un lien de causalité avec l'axe client (client rentable et non rentables, nouveaux clients) ainsi qu'avec le processus interne de production de bien et service.

La perspective cliente quant à elle développe des indicateurs qui permettent d'apprécier la satisfaction des clients présents et futurs. C'est le cas parfois des indicateurs de résultats qui sont généralement des indicateurs du système classique (part de marché, satisfaction de la clientèle) et des indicateurs de pilotage qui expliquent certains aspects relatifs aux produits, à l'image du produit au niveau des consommateurs.

La dimension processus interne quant à elle contribue à développer un avantage concurrentiel à l'entreprise. Au-delà du processus de production, la particularité du TBP est qu'il met en avant deux autres éléments essentiels du processus interne : le processus innovation et le processus service après-vente qui sont tous des vecteurs majeurs pouvant améliorer la performance des entreprises.

La perspective apprentissage organisationnelle apprécie la façon dont la gestion des ressources humaines peut contribuer à l'atteinte des objectifs stratégiques de l'entreprise. Pour Kaplan et Norton (1996), cet axe est le point central de tout changement durable. La mise en place par les entreprises des méthodes pouvant stimuler les compétences de leurs personnels à travers les formations, l'amélioration des systèmes d'informations et des procédures organisationnelles contribuent davantage à améliorer la performance à long terme.

D'une manière générale, le TBP représente un cadre général d'analyse de la performance dans une vision multicritère. Les quatre axes qui le composent ainsi que les indicateurs associés à ces axes traduisent de manière cohérente les intentions stratégiques de l'entreprise (accroître l'activité de l'entreprise, réduction du risque).

Il constitue en effet un outil prédictif de la performance car il reflète autant la performance passée que la performance future (Khelil et Baaziz, 2006). De nos jours, il représente l'outil incontournable qui permet à l'entreprise d'avoir une vue globale de ses activités, d'évaluer l'apport de chaque activité, produit ou service, de connaître l'apport de chaque segment de marché, de nouveaux clients ou d'une manière générale d'analyser l'ensemble des processus qui contribuent à la création de valeur pour l'entreprise.

1.2. Pilotage de la performance et partie prenantes

En intégrant l'intérêt des parties prenantes à l'entreprise, la théorie des parties prenantes a permis de faire élargir la responsabilité de l'entreprise en intégrant également dans le processus de gouvernance les intérêts et les droits des partenaires non actionnaires à l'entreprise. Les parties prenantes englobent en fait tous les acteurs qui peuvent avoir une influence potentielle ou ceux qui peuvent influencer d'une manière ou d'une autre la performance de l'entreprise (Mercier, 2001). Leur nombre a augmenté considérablement ces dernières années et la performance de l'entreprise n'est plus appréciée sur sa capacité à générer des profits pour les seuls actionnaires détenteurs des capitaux, mais sur sa capacité à assumer ses responsabilités sociales et sociétales. Dans un contexte d'optimisation de la responsabilité sociétale de l'entreprise, le management global de l'entreprise n'est plus l'œuvre des seuls dirigeants mais par l'ensemble de partenaires à l'entreprise. Dans ce cadre, les outils de pilotage de la performance doivent pouvoir créer un équilibre entre les indicateurs de gestion liées à l'activité opérationnelle de l'entreprise et d'autres indicateurs qui prends en considérations les atteintes des parties prenantes, en vue de permettre le succès financière et économique de l'entreprise. Selon Clarkson (1995), la survie et la réussite de l'organisation dépend largement de la satisfaction de ses parties prenantes. Si non l'organisation risque de ne pas bénéficier du potentiel de leurs acteurs et finira par disparaître. Il est donc préférable pour toutes organisations d'identifiées aux préalables les parties prenantes qui contribuent le plus à leur rentabilité.

1.3. Petites et moyennes entreprises : objet d'étude

Les PME sont des organismes de production de biens et services qui se différencie de la grande entreprise de par leur taille et leur mode fonctionnement. Leur définition reste « subjectives » et « contextuelles »³. Elle reste largement variable d'un pays à un autre ou d'un organisme à un autre. Selon la Banque des Etats d'Afrique Centrale, « une PME est une entreprise dont le montant des fonds propres est inférieur à 100 millions de FCFA, le chiffre d'affaires n'excède pas 500 millions de FCFA et dont les encours de crédits de caisse à court terme sont plafonnés à 100 millions de FCFA ». Au Cameroun, la loi N° 2015/010 du 16 juillet 2015 distingue trois types de PME à savoir la Très Petite Entreprise (TPE), la Petite Entreprise (PE) et la Moyenne Entreprise (ME). Sont considéré comme PME les entreprises employant moins de 100 personnes et dont le chiffre d'affaires n'excède pas 3 milliards de FCFA. Les PME sont autonomes et se caractérise par une faible spécialisation et un système d'information souple et

³ Seydou T.K (2020), « Pratiques De Tableaux De Bord Dans Les PME : Une Etude Des Caracteristiques Et Raisons D'utilisation En Côte d'Ivoire », European Scientific Journal May 2020 edition Vol.16, P.6

peu développé (Jihane, 2005). Leurs outils de pilotage seraient relativement simples et principalement constitués d'indicateurs financiers classiques comme le chiffre d'affaires, la marge, la trésorerie, quelques calculs des coûts, et quelques ratios de rentabilité (Dangereux et al., 2017). Toutes les décisions sont centrées au niveau de l'entrepreneur qui joue un rôle primordial dans la définition et la mise en œuvre de la stratégie dans la prise de décision et dans l'amélioration du climat organisationnel de l'entreprise (Dangereux et al., 2017 et Jihane, 2005).

1.4. Le pilotage de la performance par le tableau de bord prospectif dans le contexte des PME

Selon Kaplan et Norton (1992 ; 2001), le tableau de bord prospectif est un outil de pilotage complet. Il permet de contrôler, d'analyser, d'orienter la stratégie et de visualiser la performance sous une approche multicritère. Le tableau de bord prospectif permet de suivre les liens de causalité entre les éléments non financiers et la performance financière des entreprises (Cauvin et Bescos, 2005), d'influencer le comportement des individus au plan de la motivation, du développement des compétences et de la prise d'initiative (Malina et Selto, 2001 ; Hall, 2004 ; Said et al., 2003). Le tableau de bord prospectif associe les indicateurs de nature financiers et non financiers, tous reliés entre elles pour une cause unique qui est celle d'améliorer la performance organisationnelle de l'entreprise (Travaillé et al., 2003 ; Mayegle, 2009). L'avènement du tableau de bord prospectif au sein de l'environnement des entreprises a enrichi les débats sur l'efficacité d'un tel outil dans le pilotage de la performance. Certaines recherches menées sur les différentes composantes en matière de pratique du tableau de bord prospectif au sein des PME aboutissent à des conclusions similaires. Les résultats de ces études montrent que le tableau de bord est peu équilibré avec une prédominance des indicateurs financiers et que le degré d'équilibrage des tableaux de bord est dépendant de certains facteurs de contingences structurels et comportementaux (Germain, 2004, Zian, 2013, Bouamama, 2015 ; Teulon et Nimpa, 2018 ; Seydou, 2020, Elhamma, 2011 ; Mayéglé et al., 2021). C'est le cas des facteurs tels que la taille (Germain, 2004 ; Elhamma, 2011), la stratégie (Elhamma, 2011), la complexité de l'environnement (Germain, 2004), la formation et l'expérience du dirigeant (Villesèque-Dubus et al., 2017). D'autres recherches par contre ont permis de constater que la performance de l'entreprise s'améliore par l'utilisation du tableau de bord prospectif (Elhamma, 2014). D'autres études ont enfin démontré que l'utilisation du tableau de bord prospectif contribue à améliorer la performance organisationnelle des PME (Nkengwou et al., 2019). Le tableau

suivant présente succinctement les apports des différentes recherches sur le pilotage de la performance des PME à travers le TBP.

Tableau N°1 : résultats de certains travaux portant sur le TBP dans les PME

Auteurs	Méthodologie de recherche	Conclusions
Germain (2004)	Enquête menée auprès de 83 dirigeants de PME de 10 à 200 salariés	Les tableaux de bord sont moyennement équilibrés avec une prédominance des indicateurs financiers, suivi des indicateurs relatifs aux processus internes, les indicateurs relatifs aux clients et des indicateurs liés à l'apprentissage organisationnels. Par ailleurs, seuls les facteurs taille et l'environnement influencent les pratiques de mesures de performance.
Seydou 2020	recherche qualitative exploratoire menée auprès de 21 PME de Côte d'Ivoire	Les résultats de l'étude montrent que les PME utilisant les tableaux de bord font plus recours aux indicateurs financiers que des indicateurs non financiers ou des données externes. Il s'agit des indicateurs tels que le chiffre d'affaire, la marge brute, le résultat net, le taux de recouvrement, la trésorerie, la rentabilité, la satisfaction et la confiance clientèle, le niveau des stocks, la capacité de production, la volonté du personnel, la qualité des matières premières, le climat social et l'environnement.
Germain (2005)	Enquête menée auprès de 83 PME	Les résultats de l'étude montrent que plusieurs PME (42.2%) n'utilisent pas les tableaux de bord orientés vers le pilotage. Les tableaux de bord répandus dans ces structures sont focalisés sur le contrôle des résultats et sont accentués sur les indicateurs financiers. Seul (57.8%) des entreprises développent des tableaux de bord proches du TBP.
Elhamma (2011)	Enquête menée auprès de 63 entreprises dont 48% de PME	Les résultats de l'étude montrent que 64% des entreprises recourent à une utilisation plus ou moins élevée des indicateurs financiers alors que seulement 27% des entreprises développent des indicateurs non financiers

		(clients, processus interne, apprentissage organisationnel). d'autre part, les tableaux de bord sont plus équilibrés et prochent du TBP lorsque la stratégie de l'entreprise s'oriente vers la prospection.
Takoudjou et Teulon (2018)	Recherche menée auprès de 12 PME d'Afrique Subsaharienne (Cameroun, Sénégal, Cote d'Ivoire)	Les chercheurs constatent que dans les PME étudiées, les indicateurs financiers et non financiers sont pris en compte lors de la réalisation des tableaux de bord. Particulièrement les indicateurs liés à la satisfaction des clients et à la qualité du biens et services sont intégrés dans les tableaux de bords des entreprises. Cependant, les indicateurs non financiers dominant encore dans ces entreprises.
Elhamma (2011)	Enquête menée auprès de 62 entreprises dont les PME	Les résultats montrent que les indicateurs non financiers sont faiblement utilisés dans les PME. Car, seul les indicateurs liés à la satisfaction du client sont plus ou moins présent dans les tableaux de bord. Tandis que les indicateurs non financiers de « l'axe processus interne » et « axe apprentissage organisationnel » sont presque quasi absent dans les tableaux de bord. Les indicateurs financiers se révèlent prédominants au sein de ces catégories d'entreprises.
Elhamma (2014)	Enquête menée auprès de 62 entreprises installé au Maroc	Les résultats montrent d'une part que la performance mesurée par les systèmes de pilotage mis en place dans les organisations de l'échantillon est principalement de nature financière. La majorité des entreprises ne recourt que faiblement aux indicateurs relatifs aux clients et aux processus internes. Quant à l'axe «apprentissage organisationnel et innovation », il est quasiment absent dans les tableaux de bord. Et d'autre part il constate que le degré d'équilibrage des tableaux de bord impacte significativement sur la performance (compétitivité, rentabilité et productivité) des entreprises.

Nkengwou et al., (2019)	Enquête menée auprès de 148 PME camerounaises	Les résultats montrent d'une part que les outils traditionnels (le budget) exercent une influence significative et positive sur la performance organisationnelle des PME camerounaises et d'autre part que les outils modernes (tableau bord équilibré) exercent une influence positive sur la performance organisationnelle des PME camerounaises
Villesèque-Dubus (2017)	Observation participante déroulée au sein d'une entreprise	Leurs conclusions montrent la PME étudiée dispose de systèmes de contrôle plus élaborés et plus formalisés, assez proches de ceux observés dans les grandes entreprises, parce que les caractéristiques organisationnelles et environnementales de cette PME ainsi que le profil des responsables (notamment en termes de formation et d'expérience), le rendent possible, voire nécessaire. Au sein de cette entreprise, les de tableaux de bord sont plus formalisés, réactifs, décentralisés, plus proactif et orientés vers l'ensemble des parties prenantes externes.

Source : réalisé par nous-mêmes

La synthèse de ces travaux nous permet de constater que les PME développent progressivement des tableaux de bord qui tend vers ceux utilisés par les grandes entreprises. Compte tenu de la pression concurrentielle, de plus en plus, ces structures intègrent dans leurs tableaux de bords des indicateurs non financiers susceptibles de favoriser le pilotage stratégique de l'entreprise et de leur garantir une performance durable. Car l'usage des indicateurs non financiers peut être un facteur déterminant dans l'amélioration de la performance de ces entreprises. Ces différentes analyses nous conduit à poser l'hypothèse principal de l'étude : **la diversité d'utilisation des indicateurs non financiers du tableau de bord prospectif impacte positivement la performance financière des PME camerounaises.**

L'examen de la littérature sur la structuration du tableau de bord prospectif ainsi que sa configuration de manière pratique dans les entreprises font ressortir trois axes de performances non financières susceptibles d'influer sur la performance financière de l'entreprise.

L'axe client vise à orienter l'entreprise à se positionner sur les niches de marchés capable de générer les profits à long terme. A partir de cet axe, l'entreprise peut répondre aux attentes des consommateurs en termes de qualité, de quantité, de délai et de mettre en place des projets de

développement visant à moderniser les outils de productions gage de la performance des entreprises. C'est ce qui nous a conduit à poser la première sous-hypothèse **(H1.1) : l'utilisation des indicateurs non financiers « clients » impacte positivement la performance financière des PME camerounaises**

En ce qui concerne l'axe processus interne, afin de parvenir à une organisation solide, flexible et tournée vers la satisfaction des clients. L'entreprise doit se réinventer constamment pour mieux s'adapter à son environnement : innover dans ses activités de productions et de distributions de biens et services à travers les services après-vente, offrir de nouveaux produits, adopter l'approche qualité à travers la certification de tout le processus de production ou de distribution de biens et services, améliorer la gestion de la relation avec la clientèle. La prise en compte de tous ses éléments peut contribuer à accroître la performance des entreprises. D'où la formulation de la deuxième sous-hypothèse suivante **(H1.2) : l'utilisation des indicateurs non financiers « processus internes » impacte positivement la performance financière des PME camerounaises.**

Se focaliser sur des processus efficaces capable de générer la richesse ainsi que la satisfaction des exigences de la clientèle n'est possible qu'à travers la motivation du personnel. A travers l'axe apprentissage organisationnel, l'entreprise peut donc évaluer sa stratégie en termes de motivation et de mobilisation du personnel. Il s'agit entre autres d'évaluer la gestion de la compétence à travers les formations, les politiques de gestion du personnel, d'évaluer les politiques en termes de promotion, de motivation et de récompense octroyés aux acteurs de l'entreprise. Cet axe constitue pour Kaplan et Norton, le point focal pour les autres axes. Il impacte considérablement sur la performance globale de l'entreprise gage de sa pérennité. Ce qui nous a conduit à poser la troisième sous-hypothèse **(H1.3) : l'utilisation des indicateurs non financiers « apprentissage organisationnel » impacte positivement la performance financière des PME camerounaises.**

2. Choix méthodologique et échantillon d'étude

La position épistémologique à adopter par le chercheur doit être en cohérence avec les informations qu'il cherche à appréhender. C'est pourquoi dans le cadre de ce travail, nous avons opté pour la posture épistémologique positiviste qui nous a conduit à adopter la démarche hypothético-déductive. Cette démarche scientifique consiste à émettre des hypothèses à partir d'un examen de la littérature existante sur la problématique étudiée, de confronter ces hypothèses par une recherche empirique et de tirer des conclusions permettant soit de réfuter ou d'accepter ces hypothèses émises.

Dans la présente recherche, notre démarche est donc basée sur une approche quantitative qui consiste à mettre en exergue l'influence des indicateurs de pilotage (indicateurs non financiers) sur la performance financière à travers les données obtenues auprès des PME camerounaises appartenant à des secteurs d'activité différents.

2.1. Collecte des données

Au Cameroun, la loi N° 2015/010 du 16 juillet 2015 distingue trois types de PME à savoir la Très Petite Entreprise (TPE), la Petite Entreprise (PE) et la Moyenne Entreprise (ME). Sont considéré comme PME les entreprises employant moins de 100 personnes et dont le chiffre d'affaires n'excède pas 3 milliards de FCFA. La constitution de notre échantillon d'étude s'est faite à travers les rapports publiés par le ministère de l'économie et de la planification, l'institut national de la statistique et le ministère des petites et moyennes entreprises de l'économie sociale et artisanale nous ont permis d'identifier les PME réparties dans les différentes régions du Cameroun. Sur les 120 questionnaires transmis, nous avons eu un retour de 82 questionnaires exploitables.

Notre échantillon est donc composé de 64 entreprises ayant au moins un contrôleur de gestion ou un système de contrôle de gestion avec utilisation des indicateurs de pilotage de performance repartis entre les régions du Littoral, Centre, Nord et Extrême-nord.

2.2. Choix et mesures des variables

Deux concepts majeurs sont impliqués dans cette recherche : diversité d'utilisation des indicateurs non financiers qui constitue la variable indépendante et la performance financière qui caractérise la variable dépendante.

2.2.1. Mesure de la variable indépendante : diversité d'utilisation des indicateurs non financiers

Ce qui fait sa démarcation des autres outils est son caractère multidimensionnel et le lien de causalité entre les axes de mesure de la performance. Le tableau de bord prospectif fournit une multitude des indicateurs de pilotage. Ces indicateurs sont regroupés autour de quatre axes de performance tel que présenté par ces concepteurs Kaplan et Norton (1992). En se basant sur les travaux de Germain (2004), Cauvin et Bescos (2004), Elhamma (2011, 2014), Ibrahim et Nyam (2017), Bouamama (2015), Zian (2013). Nous avons identifié plusieurs indicateurs non financiers regroupés autour de trois axes :

- **Indicateurs liés à l'axe client** : évolution des parts de marchés, satisfaction et fidélité des clients, pourcentage de ventes auprès des anciens et nouveaux clients

- **Indicateurs liés aux processus internes** : nombre de nouveaux produits introduit dans le marché, montant alloué aux activités de recherche et développement, pourcentage de ventes réalisés sur les nouveaux produits, innovation effectué sur les activités de production et distribution.
- **Indicateurs liés à l'axe l'apprentissage organisationnels** : nombre d'heures de formations des employés, montant global de la formation, climat social, taux d'absentéisme, réduction d'accident au travail, etc...

Dans notre questionnaire, il est demandé aux répondants d'indiquer à partir d'une échelle le degré d'utilisation des indicateurs allant de « très faible » à « très élevés »

2.2.2. Mesure de la variable performance financière

Une entreprise performante financièrement se démarque par une situation de bonne rentabilité financière, une croissance satisfaisante et une création de valeur pour les investisseurs (Guérard, 2006). Compte tenu de l'absence des marchés financiers dans notre espace d'étude et la réticence des entreprises à fournir certaines informations financières, nous nous limitons à mesurer l'évolution de la situation financière de l'entreprise à partir de quelques indicateurs purement comptables définis dans le compte de résultat. : l'évolution du chiffres d'affaire, le résultat d'exploitation et le résultat net (Bughin, 2006 ; Ntchabet et al., 2018). La mesure porte sur l'évolution de ces indicateurs sur une période de trois ans (2019-2022) allant de forte baisse à forte hausse (échelle de Likert de 5 points).

2.3. Analyse descriptive de l'échantillon d'étude

L'analyse descriptive de la population d'étude sera présentée sur des critères tels que : la taille, le secteur d'activité, l'âge de l'entreprise, l'évolution de sa situation financière ainsi que le degré d'utilisation des indicateurs de pilotage par les PME.

2.3.1. Taille et âge de l'entreprise

Dans le cas de cette étude, la taille de l'entreprise est mesurée par le nombre d'employés permanents au sein de la structure en se référant notamment à la classification des PME selon la loi N° 2015/010 du 16 juillet 2015.

Tableau N°2 : répartition des entreprises selon la taille et l'âge

Tranche employées	Nombre	Fréquence	Age de l'entreprise	Nombre	Fréquence
Moins de 6 employés	-		Moins de 2 ans	-	-
Entre 6 et 20 employés	12	26,1%	Entre 2 et 5 ans	4	8,7%
Entre 21 et 100 employés	34	73,9%	Entre 5 et 10 ans	20	43,5%
Plus de 100 employés	-		Plus de 10 ans	22	47,8%
Total	46	100		46	100

Source : nos enquêtes

La lecture du tableau ci-dessus montre que près de 74% des entreprises étudiées emploies plus de 20 personnes et par ailleurs, plus 91% d'entre elles ont plus de 10 ans d'existence.

2.3.2. Secteur d'activité

Le tableau suivant présente la répartition des entreprises selon leurs secteurs d'activités.

Tableau N°3 : répartition des entreprises en fonction du secteur d'activités

Secteur d'activité	Nombre	Fréquence
Secteur industriel	15	32,6%
Secteur commercial	6	13%
Secteur prestation de services	25	54,3%
Total	46	

Source : nos enquêtes

Selon le tableau ci-dessus, les entreprises étudiées sont hétérogènes du point de vue de leur secteur d'activité. Le secteur dominant au sein de l'échantillon est le secteur de prestation de services (54,3%), suivie du secteur industriel (32,5%) et le secteur commercial (13%).

2.3.3. Évolution des indicateurs de performance financière

Il s'agit ici de d'évaluer l'évolution des indicateurs de la santé financière de l'entreprise sur une période de trois ans (2019-2022).

Tableau N°4 : évolution des indicateurs de performance financière

Indicateurs financiers	Forte baisse	Baisse	Stable	Hausse	Forte hausse
Évolution du chiffres d'affaire	2,2	6,5	58,7	28,3	4,3
Évolution du résultat d'exploitation	4,3	19,6	58,7	17,4	-
Évolution du résultat net	6,5	26,1	56,5	10,9	-

Source : nos enquêtes

A la lecture de ce tableau, nous constatons que le chiffre d'affaires est stable dans plus 58,7% des entreprises de notre échantillon contre une évolution en hausse ou en forte hausse dans près de 32,6% des entreprises. Pour le cas du résultat d'exploitation, on remarque que le nombre d'entreprises ayant connues une évolution en baisse (19,6%) n'est pas trop distant du nombre d'entreprises ayant connues une évolution du même résultat en hausse (17,4%). Par ailleurs, pour le cas du résultat net nous constatons que plus de la moitié des entreprises de l'échantillon (56.5%) ont connu une évolution stable du résultat net contre 26,1% des entreprises ayant connues une évolution en baisse.

2.3.4. Nature des indicateurs de pilotage utilisés par les PME étudiées

Analyser le contenu du TBP consiste à évaluer le degré d'utilisation des indicateurs de chaque axe de performance. Compte tenu du fait que le TBP est construit autour de quatre axes (indicateurs financiers ; indicateurs de l'axe clients ; indicateurs d'efficacité du processus interne et indicateurs liés à l'apprentissage organisationnelle), il a été demandé aux répondants de préciser le degré d'utilisation des indicateurs sur une échelle de Likert à cinq points allant « d'utilisation très faible » à « utilisation très élevée ». Le tableau suivant récapitule les résultats.

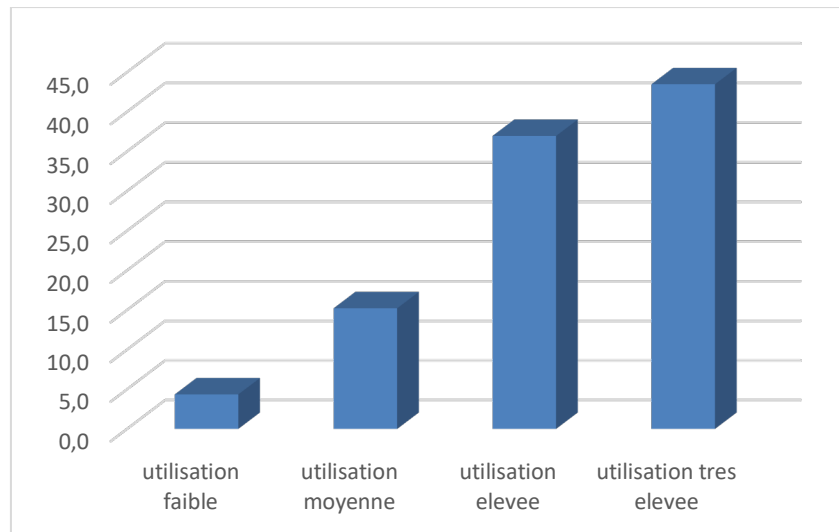
Tableau N°5 : statistique descriptive des indicateurs intégrés dans le tableau de bord

Indicateurs	Utilisation très faible	Utilisation faible	Utilisation moyenne	Utilisation élevée	Utilisation très élevée
Indicateurs financiers	00 (00%)	2 (4,3%)	7 (15,2%)	17 (37%)	20 (43,5%)
Indicateurs financiers non satisfaction des clients	2 (4,3%)	15 (32,6%)	15 (32,6%)	14 (30,4%)	00 (00%)
Indicateurs financiers non processus interne	09 (19,6%)	13 (28,3%)	15 (32,6%)	09 (19,6%)	00 (00%)
Indicateurs financiers non apprentissage organisationnels	17 (37%)	23 (50%)	6 (13%)	00 (00%)	00 (00%)

Source : nos enquêtes

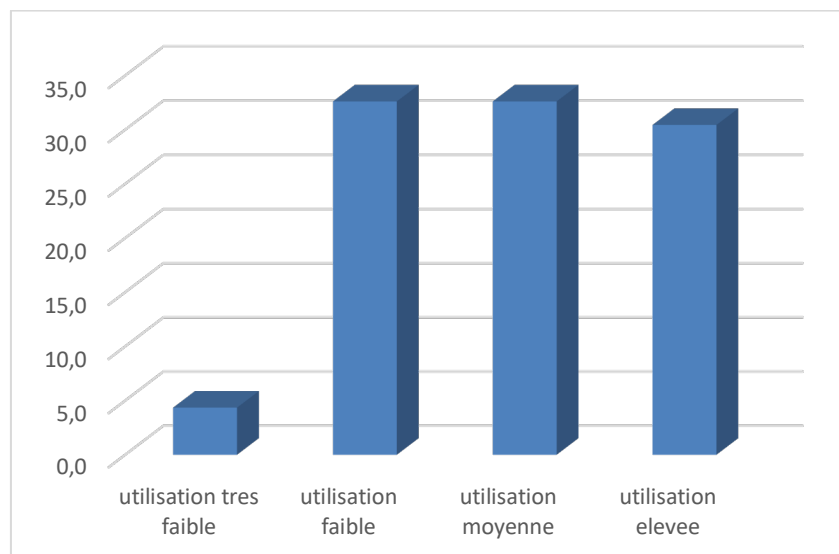
A partir de ces résultats, nous pouvons présenter graphiquement et interpréter chaque axe de performance.

Figure 1 : degré d'utilisation des indicateurs de l'axe financier



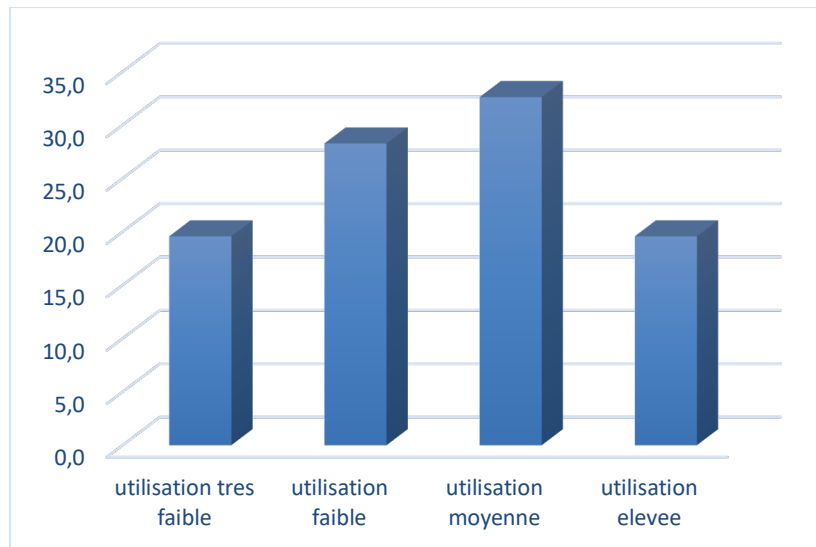
La quasi-totalité des entreprises étudiées développent des tableaux de bord avec une utilisation plus accentuées des indicateurs financiers. Car plus de 80% des entreprises utilisent fortement ou très fortement ces indicateurs dans le pilotage de leurs entreprises.

Figure 2 : degré d'utilisation des indicateurs de l'axe satisfaction des clients



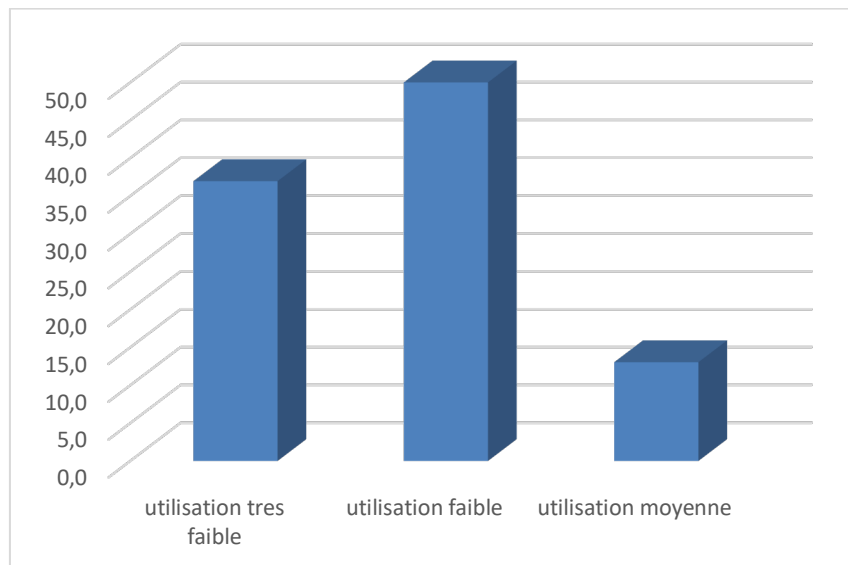
La proportion des entreprises qui utilisent faiblement les indicateurs relatifs aux clients est supérieurs à celles qui utilisent moyennement ces indicateurs.

Figure 3 : degré d'utilisation des indicateurs de l'axe processus interne



Les indicateurs de pilotage mesurant l'axe processus interne sont faiblement utilisés par les entreprises étudiées. Car pour 28,3% des entreprises ces indicateurs sont faiblement utilisés tandis que 19,6% des entreprises utilisent très faiblement ces indicateurs.

Figure 4 : degré d'utilisation des indicateurs de l'axe apprentissage organisationnels



Les indicateurs relatifs à l'apprentissage organisationnels sont quasi-inexistants dans les tableaux de bord. En effet plus 87% des entreprises étudiées utilisent faiblement ou très faiblement ces indicateurs dans leur outil de pilotage de la performance.

3. Analyses des résultats et discussions

Nous allons présenter successivement les résultats de l'analyse factorielle avant d'aborder les résultats des hypothèses de recherche.

3.1. Résultat de l'analyse factorielle

L'analyse en composante principale a été effectuée sur les items mesurant la performance financière. Ces résultats sont présentés dans les tableaux suivants :

Tableau N°6 : Indice KMO et test de Bartlett

Mesure de précision de l'échantillonnage de Kaiser-Meyer-Olkin.		0,669
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approximé	34,255
	Ddl	3
	Signification de Bartlett	0,000

Source nos enquêtes

Tableau N°7 : analyse factorielle de la performance financière

	Composante	Communalité
	1	
Evolution du chiffre d'affaires	0,756	0,572
Evolution du résultat d'exploitation	0,855	0,731
Evolution du résultat net	0,853	0,727
<i>Valeurs propres</i>	2,030	
Variance expliquée	67,674	
<i>Variances cumulées</i>	67,674	
<i>Alpha de crombach</i>	0,759	

Source : nos enquêtes

L'ACP nous permet d'obtenir un résumé plus pertinent et plus fiable que possible des données initiales avec un nombre de facteur réduit. Le concept de performance financière est appréhendé à l'aide d'un jeu de trois items. L'indice KMO a une valeur de **0,669** et peut être considéré comme acceptable. De même, le résultat du test de sphéricité de Bartlett de **34,255** au seuil de signification de **0,000** indique que la matrice des corrélations n'est pas unitaire. Au vu de ces deux éléments, l'ACP est pertinent pour nos données. Les résultats consignés dans le tableau suivant font état d'un facteur ayant une valeur propre supérieure à **1** et expliquant **67,674 %** de la variance totale. Tous les items ont de Communalité supérieure à **0,5**. En ce qui concerne la cohérence interne de ce facteur, le coefficient alpha de Cronbach est de **0,759**. Ce qui traduit une fiabilité de l'échelle acceptable pour les items de mesure de la performance financière.

3.2. Résultat des hypothèses

Nous allons présenter successivement les résultats de nos sous-hypothèses H1.1, H1.2, et H1.3 avant de faire une analyse statistique globale de l'hypothèse H1.

Les principaux indicateurs qui nous permettront de conclure sur ces résultats seront présentés dans les différents tableaux suivants :

Tableau 8 : Récapitulatif du model entre l'utilisation des indicateurs non financiers client (INC) et l'amélioration de la performance financière des PME

modèle	R	R- deux	R- deux ajusté	Anova			Coefficient			
				Ddl	F	Sig. De F		Beta	t	Sig.
1	0,530	0,281	0,265	1	17,198	0,000	(constante)		- 3,963	0,000
				44			INC	0,530	4,147	0,000

Source : Nos enquêtes

D'une manière générale, la lecture de ce tableau montre que le modèle est satisfaisant. La corrélation entre les deux variables est moyenne (**R=0,530**). L'utilisation des indicateurs non financiers satisfaction des clients explique **26,5%** de la performance financière (R-deux ajusté). Le modèle fait également apparaître un F de Fisher de **17,198** au seuil de signification de **0,000** pour 1 et 44 degré de liberté. Par ailleurs, le T de Student (**4,147**) au seuil de significativité de **0,000** confirme que le coefficient de régression entre ces deux variables est significativement différent de zéro. Ces différentes analyses nous permettent de valider la sous-hypothèse **H1.1** et conclure que l'utilisation des indicateurs non financiers satisfaction des clients améliore la performance financière des PME camerounaises. Ces résultats convergent avec ceux de (Cauvin et Bescos, 2005 ; Itner et Lacker, 1998, Bughin, 2006) pour ces auteurs, le recours à l'utilisation des indicateurs non financiers permettant de suivre la satisfaction des clients (traitement des réclamations, respect du délai de livraison, part de marché accessible) à un effet significatif sur l'amélioration de la performance financière.

Tableau N°8 : Récapitulatif du model entre l'utilisation des indicateurs non financiers processus interne (INPI) et l'amélioration de la performance financière des PME

modèle	R	R- deux	R- deux ajusté	Anova			Coefficient			
				Ddl	F	Sig. De F		Beta	t	Sig.
1	0,518	0,268	0,252	1	16,125	0,000	(constante)		- 3,725	0,001
				44			INPI	0,518	4,016	0,000

Source : nos enquêtes

Globalement les résultats tirés de ce tableau montrent que l'amélioration de la performance financière est dépendante de l'utilisation des indicateurs non financiers de processus interne. Les indicateurs non financiers de processus interne expliquent **25,2%** de la variation de la variable dépendante. Le pouvoir explicatif du modèle est confirmé par les résultats de l'Anova. En effet, le test de robustesse du modèle révèle un F de Fisher de **16,125** au seuil de signification de **0,000** pour 1 et 44 degré de liberté. Nous constatons que ce seuil est significatif. De plus, le t de Student (**4,016**) montre que le coefficient de régression est significativement différent de zéro (**Bêta=0,518**). Ce qui nous conduit à accepter la sous-hypothèse **H1.2** et conclure que l'utilisation des indicateurs non financiers processus interne améliore la performance financière des Pme. Ces résultats convergent avec ceux (Cauvin et Bescos, 2005 ; Lakhal et Zorgati, 2009) qui ont trouvé des relations statistiquement significatives entre certains indicateurs liés au processus interne (indicateurs de qualité, investissement) et la performance financière.

Tableau N°9 : Récapitulatif du model entre l'utilisation des indicateurs non financiers apprentissage organisationnels (INAO) et l'amélioration de la performance financière des PME

Modèle	R	R- deux	R- deux ajusté	Anova			Coefficient			
				Ddl	F	Sig. De F		Beta	T	Sig.
1	0,532	0,283	0,266	1	17,336	0,000	(constante)		- 3,895	0,000
				44			INAO	0,532	4,164	0,000

Source : nos enquêtes

Ce tableau nous montre que le modèle est satisfaisant. En effet, non seulement il existe une liaison moyenne (**R= 0,532**) entre les deux variables, mais aussi, ces résultats illustrent que

l'utilisation des indicateurs non financiers apprentissage organisationnels explique à hauteur de **26,6 %** l'amélioration de la performance financière (R-deux ajusté). Nous remarquons également que le modèle fait apparaître un F de Fisher de **17,336** au seuil de signification de **0,000** pour 1 et 44 degré de liberté. Par ailleurs, le coefficient de régression entre ces deux variables est significativement différent de zéro comme l'atteste d'ailleurs le t de Student (**4,164**) au seuil de $p = 0,000$. De tout ce qui précède, nous pouvons valider l'hypothèse **H1.3** et conclure que l'utilisation des indicateurs non financiers de l'axe apprentissage organisationnels améliore la performance des PME camerounaises. Ces résultats convergent notamment avec les conclusions de Lacoursière et al (2005) et El Guermai et Laalou (2015). Pour ces auteurs, l'utilisation et le suivi régulier des indicateurs lié à la politique de recrutement, la formation, la gestion des conflits, le taux d'absentéisme et le taux de démission, la communication sur la stratégie de l'entreprise ont une incidence sur la performance économique et financière des entreprises (évolution du chiffre d'affaires, évolution du résultat net). Globalement, au regard de ces résultats où toutes les sous-hypothèses sont validées, nous pouvons donc accepter l'hypothèse principale **H** et conclure que la diversité d'utilisation des indicateurs non financiers du tableau de bord prospectif impacte favorablement la performance financière des Pme camerounaises.

Conclusion

Cette recherche avait pour objectif d'identifier d'une part les indicateurs de performances utilisés par les PME et d'autre part de vérifier le lien entre l'utilisation des indicateurs non financiers et l'amélioration de la performance financière des Pme camerounaises. Sur la base des résultats obtenus auprès d'un échantillon constitué de 46 PME camerounaises, nous constatons dans un premier temps que les indicateurs de pilotage sont diversifiés dans les tableaux de bord des entreprises étudiées. Les indicateurs de performance les plus utilisés sont de nature financiers. Le recours à l'utilisation des indicateurs de pilotage relatifs à l'axe client et processus interne est plus ou moins faible tandis que les indicateurs de pilotage liés à l'axe apprentissage organisationnel est faiblement utilisés par les PME camerounaises.

Par ailleurs, nous constatons que le lien entre l'utilisation des indicateurs de pilotage (non financiers) et l'amélioration de la performance financière tel que préconisé à l'avance est validé au regard de nos résultats d'étude. Concrètement l'utilisation des indicateurs non financiers que ce soit de l'axe client, de l'axe processus interne ou bien de l'axe apprentissage organisationnel impacte favorablement la performance financière des PME camerounaises. Ces résultats démontrent à suffisance la nécessité pour les managers de mettre en place un système

d'évaluation global de la performance en intégrant à la fois données financières et non financières afin d'atteindre leurs objectifs de performance. Cet outil de pilotage, au-delà de son caractère technique apparaît comme un constitutif, en réalité un outil de performance plus concrète, plus complète et plus équilibré, le plus adéquat possible assurant aux PME une source de performance, voire de pérennité. Les PME camerounaises gagneraient en plus des indicateurs financiers de développer des indicateurs non financiers sur lesquelles les décisions stratégiques seront prises.

Toutefois, cette recherche n'est pas exempte de limites. La première limite est liée à la faible représentativité de l'échantillon d'étude (46) étant donné que les PME représentent la quasi-totalité des entreprises au Cameroun. Ceci risque de compromettre la généralisation des résultats à l'ensemble des PME. La deuxième limite porte sur la restriction de l'étude aux PME disposant les tableaux de bord prospectif (intégrant à la fois des indicateurs financiers et non financiers). Or certaines entreprises (PME) dans la plupart des cas se limite au tableau de bord classique centré sur les indicateurs financiers uniquement.

Cependant, bien que ces résultats nous montrent l'impact positif de la diversité de l'utilisation des indicateurs non financiers sur la performance financière. Toutefois, il convient de préciser que cette diversité des indicateurs de pilotage peut être dépendant de certains facteurs tels que l'environnement de l'entreprise, le style de leadership, la culture de l'entreprise, etc. ce qui peut faire l'objet des prochaines recherches.

BIBLIOGRAPHIE

- **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.
- **Azahraa, A.F. Sara, B. & M'barka EL Ghazali (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*.
- **Baaziz, A. & Khelil, M. (2006).** Balance Scorecard et Pilotage de la Performance. Cas de la division forage. *Journée scientifique et technique de Sanatrachfst*.
- **Bergeron, H. (2000).** Les indicateurs de performance en contexte PME, quel modèle appliquer ? 21ème Congrès de l'Association Française de Comptabilité, Angers, 21 pages.

- **Bescos, P.L. & Cauvin, E. (2005).** Les déterminants du choix des indicateurs dans les tableaux de bord des entreprises françaises : une étude empirique. *Finance Contrôle Stratégie*, 8 (1), 5 – 25.
- **Bouamama, M. (2015).** « Nouveaux défis du système de mesure de la performance : cas des tableaux de bord » Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Bordeaux, Ecole Doctorale Entreprise Economie Société (ED 42).
- **Bughin, C. (2006).** Les mesures non financières reflètent-elles la performance financière future de l'entreprise ? Le pouvoir prédictif de la satisfaction du client. *Gestion* 2000, 23, 111-131.
- **Choffel, D. & Meyssonier, F. (2005).** Dix ans de débat autour du balance scorecard. Manuscrit publié dans "Comptabilité et Connaissance " France (2005).
- **Clarkson M. (1995).** A stakeholder framework for analyzing and evaluating corporate social performance. *Academy of Management Review*, 20 (1), 92-117.
- **Dangereux, K. Chapellier, P. & Villesèque-Dubus, F. (2017).** Adapter les outils de contrôle aux contextes et aux acteurs dans les PME : le cas exploratoire du tableau de bord achat d'un dirigeant. *Revue internationale P.M.E.*, 30(1), 27–56.
- **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.
- **Elhamma, A. (2011).** L'impact de la stratégie sur le contenu des tableaux de bord : cas des entreprises au Maroc. Edition ICES, *Revue Congolaise de Gestion*, 2011/2, 14, 57-77.
- **Elhamma, A. (2014).** Performance du Balanced Scorecard : Perception des responsables d'entreprises. *Revue Internationale de Management et de Stratégie*, 5(2), www.revue-rms.fr, VA Press.
- **EL KEZAZY, H., & HILMI, Y. (2024).** Le contrôle de gestion territorial: levier de la bonne gouvernance. *Essaie sur le cas des collectivités territoriales au Maroc. Alternatives Managériales Economiques*, 6(4), 287-305.
- **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.
- **Germain, C. (2001).** Le pilotage de la performance dans les petites et moyennes entreprises les résultats d'une recherche empirique. 22ème Congrès de l'AFC Mai.
- **Germain, C. (2004).** La contingence des systèmes de mesure de la performance : Les résultats d'une recherche empirique sur le secteur des PME. *Finance Contrôle stratégie*, 7(1), 33-52.
- **Germain, C. (2005).** La conception des systèmes de contrôle : les relations entre les budgets et les systèmes de mesure de la performance. Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Lille, 14.
- **Guérard, S. (2006).** *Regards croisés sur l'économie mixte : Approche pluridisciplinaire.* Droit public et droit privé, Paris, France : L'Harmattan.
- **Hamza, E. K., HIJAB, Z., Oumaima, E. B., Amal, M. E. L. L. O. U. L. I., & Ezzahra, E. F. (2024).** Strategic Innovation: Integrating System Dynamics into Management Control. *Journal of Ecohumanism*, 3(8), 1012-1028.
- **Hilmi, Y. (2024).** Cloud computing-based banking and management control. *International Journal Of Automation And Digital Transformation*, 3, 1-92.
- **HILMI, Y. (2024).** L'intégration des systèmes de contrôle de gestion via les plateformes numériques. *Revue Economie & Kapital*, (25).
- **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*
- **Hoque, Z. & James, W. (2000).** Linking Balanced Scorecard Measures to Size and Market Factors: Impact on Organizational Performance. *Journal of Management Accounting Review*, 12, 1-17.
- **Ittner, C. D. & Larcker D. F. (1997).** Quality strategy, strategic control systems, and organizational performance. *Accounting, Organizations and Society*, 22(3/4), 293- 314.
- **Jihane, (2005).** Les outils de contrôle de gestion dans le contexte des pme : cas des pmi au Liban. *Comptabilité et Connaissances*, May 2005.
- **Kaplan, R.S. & Norton D.P. (1992).** The balanced scorecard measure that drive performance. *Harvard business review*, January-Feb, 71-79.
- **Kaplan R. S. & Norton D. P. (1996).** *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action.* Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts, USA.
- **Lacoursière, R. Fabi, B. St-Pierre, J. & Arcand, M. (2005).** Impacts de certaines pratiques de GRH sur la performance des PME manufacturières : vérification de l'approche universaliste. *Revue internationale PME*, 18 (2), 43-73.
- **Lakhal, L. & Zorgati, H. (2009).** Qualité du produit et performance financière. Publication at: <https://www.researchgate.net/publication/303199466>.
- **Malina, M.A. & Selto, F.H. (2001).** communicating and controlling strategy: an Empirical study of the effectiveness of the Balance scorecard. *Journal of Management Accounting Research*,13.
- **Mayegle, F-X. (2009).** « La contribution du tableau de bord prospectif à l'amélioration des performances des entreprises : une étude à partir de 06 cas au Cameroun » Thèse de Doctorat d'Etat en Sciences de Gestion, Université de Yaoundé II SOA, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion.
- **Mayegle, F.X. Ndjek, Noe. & Saidou, S (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* 27 (1).

- **Mercier, S. (2001).** L'apport de la théorie des parties prenantes au management stratégique : une synthèse de la littérature. *Xⁱème Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique.*
- **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.*
- **Ntchabet, A.Y.M. Makani, S.R. Kouotou, A.C.M. & Wamba, R.T. (2018).** La gestion du bas du bilan et la pérennité des PME camerounaises. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit.*
- **Sadki, T. Nouh, E. & Hicham, L. (2019).** Tableau de bord prospectif comme outil de l'alignement stratégique et de pilotage de la performance des organisations : Cas de l'hôpital public. *Revue Internationale des Sciences de Gestion, 3 (1), 1028 – 1051*
- **Said, A. Hassab-Elnaby, H.R. & Wier, B. (2003).** An Empirical Investigation of the Performance Consequences of Nonfinancial Measures. *Journal of Management Accounting Research, 15, 193–223.*
- **Seydou, T.K. (2020).** Pratiques De Tableaux De Bord Dans Les PME : Une Etude Des Caracteristiques Et Raisons D'utilisation En Côte d'Ivoire. *European Scientific Journal May 16 (13).*
- **Souaf, M. El Wazani, Y. & Mjidila, B. (2017).** Contrôle de Gestion et Performance dans les Organisations Publiques Marocaines : Quelles Spécificités. *European Scientific Journal, 13, (19).*
- **Travaillé, D. & Marsal, C. (2006).** Les systèmes d'information de pilotage des tableaux de bord. *Fargo-centre de recherche en France, Architecture et Gouvernance des Organisations.*
- **Yassine, H. I. L. M. I., Zahra, H. A. J. R. I. O. U. I., & Hamza, E. K. (2024).** Systematic review of IPSAS standards: The introduction of IPSAS in public establishments. *Edelweiss Applied Science and Technology, 8(5), 292-306.*
- **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.*
- **Zian, L. (2013).** « La contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance dans le secteur public : le cas du Maroc », Université de Québec Montréal.