

## De la contingence au rôle des contrôleurs de gestion dans les communes camerounaises

**Abdoulaye MOHAMMADOU**

Doctorant-Chercheur- Enseignant à IME

Faculté des Sciences Economiques et de Gestion/ Université de Ngaoundéré

Laboratoire Comptabilité-Contrôle-Audit et Finance

Cameroun

[mhdabd628@gmail.com](mailto:mhdabd628@gmail.com)

**Joseph Bruno NJAYA**

Enseignant-Chercheur, Chargé de cours

Faculté des Sciences Economiques et de Gestion/ Université de Ngaoundéré

Laboratoire de Recherche en Economie et Gestion des Organisations

Cameroun

[brunonjaya@gmail.com](mailto:brunonjaya@gmail.com)

**Received:** February 22, 2024

**Accepted:** May 10, 2025

**Published:** June 30, 2025

### Résumé

**Objectif :** L'objectif de ce travail est d'identifier davantage les différents facteurs de contingence institutionnelle, socioculturelle et formelle permettant d'appréhender le rôle des contrôleurs de gestion d'un part, et de mettre en évidence ces différents rôles d'autre part.

**Méthode :** Dans le cadre de cette étude, une approche exploratoire est utilisée. Des entretiens directs auprès des contrôleurs de gestion des communes du Cameroun ont permis de mieux cerner notre étude. L'échantillon des communes à interroger est constitué en majorité par les communes du Littoral, du Centre, de l'Ouest et de l'Adamaoua. Le logiciel Sphinx IQ a été utilisé pour l'analyse des données à travers l'analyse de contenu.

**Résultat :** A partir de sept entretiens effectués auprès des contrôleurs de gestion dans quatre régions du Cameroun, les résultats montrent que les dispositions légales, la politique, la famille et la religion permettent de comprendre le rôle des contrôleurs de gestion. De plus, trois rôles des contrôleurs de gestion ont été identifiés à savoir : le contrôleur de gestion analyste, le contrôleur de gestion stratège et le contrôleur de gestion vérificateur.

**Originalité :** L'originalité de ce travail se trouve dans sa capacité de pouvoir identifier et discerner les rôles des contrôleurs de gestion suivant les pressions politiques et sociales dont subi les responsables dans les communes en contexte Camerounais.

**Mots clés :** contrôle de gestion, contrôleur de gestion, contingence, facteur de contingence, gestion communale, commune.

## From contingency to the role of management controllers in Cameroonian municipalities.

**Abdoulaye MOHAMMADOU**

Doctorant-Chercheur- Enseignant à IME

Faculté des Sciences Economiques et de Gestion/ Université de Ngaoundéré

Laboratoire Comptabilité-Contrôle-Audit et Finance

Cameroun

[mhdabd628@gmail.com](mailto:mhdabd628@gmail.com)

**Joseph Bruno NJAYA**

Enseignant-Chercheur, Chargé de cours

Faculté des Sciences Economiques et de Gestion/ Université de Ngaoundéré

Laboratoire de Recherche en Economie et Gestion des Organisations

Cameroun

[brunonjaya@gmail.com](mailto:brunonjaya@gmail.com)

**Received:** February 22, 2024

**Accepted:** May 10, 2025

**Published:** June 30, 2025

### Abstract

**Objective:** The objective of this work is to further identify the different institutional, socio-cultural and formal contingency factors, making it possible to understand the role of management controllers on the one hand, and to highlight these different roles on the other hand.

**Method:** As part of this study, an exploratory approach is used. Directive interviews with management controllers of municipalities in Cameroon made it possible to better understand our study. The sample of municipalities to be interviewed is mainly made up of the municipalities of the Littoral, Center, West and Adamaoua. Sphinx IQ software was used for data analysis through content analysis.

**Result:** Based on seven interviews conducted with management controllers in four regions of Cameroon, the results show that legal provisions, politics, family and religion make it possible to understand the role of management controllers. In addition, three roles of management controllers have been identified, namely: the management controller analyst, the management controller strategist and the management controller auditor.

**Originality:** The originality of this work lies in its ability to identify and discern the roles of management controllers according to the political and social pressures to which officials in the municipalities in the Cameroonian context are subjected.

**Keywords:** management control, management controllers, contingency, contingency factor, municipal management, the municipality.

## 1. Introduction

Le contrôle de gestion est indispensable pour le management de toute structure. Elle intègre des valeurs traditionnelles identifiées dans les organisations privées afin de promouvoir l'efficacité et l'efficacités des activités publiques (Drevet et *al.*, 2012 ; El Kezazy et Hilmi, 2024). Les managers se préoccupent davantage sur le transfert des techniques et méthodes depuis des années 1920 dans le secteur public (Fort, 2018).

Aujourd'hui, l'exercice du contrôle de gestion à travers ses outils au sein des communes du Cameroun n'est plus contesté (Ngo Biheng et *al.*, 2020 ; Tchatchoua et *al.*, 2023). La transposition des outils, méthodes et techniques de contrôle de gestion du secteur privé vers le secteur public rend donc nécessaire les préoccupations sur la transposition du rôle des contrôleurs de gestion du privé vers le public. Il est donc question de s'interroger sur le rôle de l'acteur central du contrôle de gestion qui est le contrôleur de gestion, même si sa pratique ne recouvre qu'une partie du contrôle de gestion (Bouquin et Pesqueux, 1999).

Les recherches en contrôle de gestion se sont considérablement orientées, ces dernières années, vers les outils et techniques de contrôle de gestion (Foka Tagne et *al.*, 2021 ; Mayegle et *al.*, 2024 ; Djora, 2024), que vers le rôle que jouent les contrôleurs dans les organisations. Ceci est probablement lié, d'une part, à la crise du contrôle de gestion qui est également celle du contrôleur de gestion (Amintas, 1999) et, d'autre part, au faible nombre de publications existant et à une meilleure compréhension de ce métier.

Comme le souligne Berland et *al.* (2016), de 1995 à 2014, 157 articles ont été publiés en contrôle de gestion avec 60% utilisant une approche qualitative. Sur les 20 ans de publication en Comptabilité, Contrôle et Audit (CCA), 3 articles (soit 1,7%) concernent la typologie de contrôleur et 9 articles (soit 5,7%) portent sur le rôle du contrôleur de gestion. Pour autant, cette littérature ne rend que peu compte de l'adaptation du rôle du contrôleur de gestion dans les communes (Fort, 2018). De plus, les recherches effectuées sur le pouvoir explicatif d'une approche de contingence à la détermination du rôle du contrôleur de gestion dans les organisations publiques sont peu nombreuses. La présente étude s'interroge donc de manière particulière si les facteurs de contingence aident-ils à mieux comprendre le rôle du contrôleur au sein des communes camerounaises ?

Au regard des travaux effectués sur le rôle des contrôleurs de gestion, il se dégage que les facteurs de contingence mises en évidence au sein des collectivités territoriales sont plus d'ordre organisationnels (Nobre, 2001 ; Lavigne, 2017) et structurels (Faye et Wade, 2019) qu'institutionnels, socioculturels et formels.

Notre étude vise donc à comprendre le rôle du contrôleur dans la gestion des communes du Cameroun à travers des facteurs de contingence institutionnels, socioculturels et formels. En d'autres termes, il s'agit de comprendre en quelque sorte, ce qui explique la différence des rôles du contrôleur de gestion dans les communes du Cameroun à partir des facteurs de contingence institutionnels, formels et socioculturels.

Cette recherche portant sur les facteurs de contingence use de comprendre et d'identifier le rôle des contrôleurs de gestion dans les communes du Cameroun. Pour cela, ce travail est articulé autour de trois points essentiels : le premier point aborde la revue de la littérature, le deuxième définit le cadre méthodologique adopté pour ce travail et le troisième sera consacré aux résultats et discussions.

## 2. Revue de la littérature sur la théorie de la contingence et le rôle des contrôleurs

### 2.1 Diversité des contrôleurs de gestion dans les communes camerounaises

La loi n°2004/018 du 22 juillet 2004 définie en son article 2, la commune est la collectivité territoriale décentralisée de base. La commune est créée par décret du président de la République. Le

décret de création et changement d'une commune en fixe la dénomination, le ressort territorial et le chef-lieu. Ainsi, les pouvoirs de contrôle de l'Etat sur les Collectivités Territoriales et leurs établissements sont exercés, sous l'autorité du Président de la République, par le Ministre chargé des collectivités territoriales et par le représentant de l'Etat dans la Collectivité Territoriale (le préfet et le gouverneur). La gestion au sein des communes met en évidence deux sortes de contrôleurs : les contrôleurs de gestion externe et les contrôleurs de gestion interne.

Les contrôleurs de gestion externe s'occupent des opérations relatives à l'exécution du budget qui sont soumises au contrôle juridictionnel, au contrôle administratif, au contrôle de l'organe délibérant et aux audits. Le contrôle juridictionnel des comptes des Collectivités Territoriales est exercé par la juridiction des comptes, conformément aux lois et règlements en vigueur. Le contrôle administratif comprend le contrôle exercé par les institutions et organes de contrôle de l'État ; le contrôle financier et comptable tel que défini par le régime financier de l'État et des autres entités publiques ; l'audit interne exercé par l'Exécutif de la Collectivité Territoriale. Un contrôle de régularité, de performance et de la gestion des Collectivités Territoriales et des établissements publics locaux ainsi que des entités privées ayant reçu une subvention, un aval ou une caution de la Collectivité Territoriale, peut être mené par les services spécialisés de l'Etat, conformément aux lois et règlements en vigueur. En dépit de tous ces contrôles, le contrôle supérieur de l'Etat intervient en dernier ressort pour statuer sur tous les actes de gestions communaux. S'agissant du contrôle sur la gestion interne des communes, le maire est le premier contrôleur de gestion dans la mesure qu'il assure la fonction d'ordonnateur de budget de la commune, de la communauté urbaine et de la commune d'arrondissement. Il est donc considéré comme l'ordonnateur principal de la commune. Ainsi, sur la base des objectifs généraux définis par la charte de gestion, le maire détermine les objectifs spécifiques, affecte les moyens et contrôle les résultats des services chargés, sous sa responsabilité, de la mise en œuvre du programme. Il assure donc le respect des dispositifs de contrôle de gestion. A l'exception du maire, les autres contrôleurs de gestion sont entre autres les contrôleurs financiers, le comptable public et le receveur municipal. Ces trois types de contrôleurs sont ceux qui assurent le contrôle en ce qui concerne les actes de gestion quotidiens. Cette recherche permet donc de mieux comprendre le rôle de ces trois derniers acteurs dans la gestion interne des communes.

## **2.2 Théorie de la contingence : une spécificité dans la gestion communale.**

La théorie appliquée à la notion de contingence est une classe de théorie comportementale qui affirme qu'il n'y a aucune autre manière d'organiser une entreprise, d'être un leader d'entreprise ou prendre des décisions. En d'autres termes, le modèle optimal d'organisation/leadership/ prise de décisions dépend de diverses contraintes internes et externes. La théorie de la contingence soutient que l'on ne peut appliquer indistinctement une série de règles, peu importe l'organisation. Au contraire, les décisions de gestion devraient se fonder sur un ensemble de facteurs qui varient dans le temps, et il en va de la capacité des contrôleurs à apprécier la nature de ces contingences afin de prendre les décisions de gestion appropriées. Cette théorie s'est développée autour de trois grands champs d'intérêt. Les années 50 ont mis en évidence le rôle joué par les technologies, les années 60 celui des structures et les années 70 de la stratégie (Rouleau, 2007). À chacune de ces périodes correspondent des recherches clés qui ont servi de base aux recherches contemporaines.

Les approches de contingence en contrôle de gestion sont apparues au cours des années récentes et ont largement contribué à renouveler la réflexion sur le contrôle, sur les outils et le lien entre le contrôle de gestion et l'organisation au sein de laquelle il est mis en place (Pariente, 1998). L'approche de contingence s'est alors largement développée au sein des formes spécifiques de l'organisation en occurrence les communes. L'intérêt de l'approche de contingence vient du fait que les communes aujourd'hui font face à un certain degré d'instabilité et de complexité rendant impossible leur gestion par les modèles tayloriens. L'étude de la contingence manifeste la capacité du contrôle de gestion à s'adapter à des situations plus incertaines et plus complexes, et à se renouveler. De plus la décentralisation est un modèle de gouvernance communal d'origine occidentale. Il est

question de mieux cerner le rôle des acteurs internes de contrôle en tenant compte des valeurs du management en Afrique (Hernandez, 2000 ; Khan et Ackers, 2004 ; Boubakary 2016) et du caractère institutionnel de la décentralisation.

La multitude des facteurs de contingence, nous amène à situer cette recherche sur les facteurs de contingence institutionnels, socioculturels et formels. En effet, nous avons tenu compte de l'environnement étatique de nos communes d'origine étrangère, de caractéristiques sociales et culturelles affectant le cadre managérial des entreprises africaines en général et du Cameroun en particulier, et de la forme organisationnelle des communes pour comprendre le rôle des contrôleurs de gestion.

### **2.3 Rôle du contrôleur de gestion : une vue d'ensemble des facteurs de contingence institutionnels, socioculturels et formels.**

Dans l'analyse du rôle du contrôleur, deux courants s'intéressent à celui-ci. Le premier volontariste est centré sur le contrôleur lui-même (le sujet). Le second déterministe, définit le rôle du contrôleur de gestion à travers les outils de gestion utilisés (l'objet). Le positionnement volontariste définit les normes par la structure et le rôle des contrôleurs de gestion surgie à travers l'interaction sociale. En dehors de ces aspects, explicités par Cyert et March (1963), le rôle général qui peut être attribué au contrôleur est de maintenir et de faciliter l'existence de la coalition. À ce titre, il peut intervenir à deux niveaux : d'une part en tant que moyen de coordination des acteurs et de cohérence des décisions, d'autre part au niveau de la qualité et de la circulation de l'information (Langevin, 1999). Les contrôleurs sont donc vus comme des personnes dont le rôle est celui de mesure de performance et d'attribution des rétributions aux membres de l'organisation, la formalisation des conventions, la favorisation de la communication, la formation et l'apprentissage au sein de l'organisation (Langevin, 1999). Selon Besson (1999), « le métier de contrôleur de gestion s'enrichit significativement avec l'implantation de l'ERP (Enterprise Resource planning). Le métier actuel est focalisé sur les tâches ingrates, notamment le recueil, la fiabilisation et la consolidation des données, alors que le métier de demain se structurera autour des tâches nobles de modélisation et d'interprétation des données de gestion ».

Dans le contexte de la gestion commune, l'étude des facteurs de contingence institutionnels (norme légale, dépendance des ressources et le pouvoir politique) présente un grand intérêt (Togodo, 2012). Ainsi, le pouvoir et le processus institutionnel peuvent être des obstacles à l'équilibre et l'intégration d'une organisation (Brignall et Modell, 2000). Belly et Divay (2007), affirment que les jeux politiques partisans influencent le processus de production des politiques locales et, plus largement, le processus de régulation des affaires publiques locales. Ces jeux politiques internes sont de nature à créer des groupes d'intérêts politiques informels qui influencent les attributs de l'organisation formelle. S'agissant de la dépendance des ressources, l'important rôle joué par celle-ci est l'adoption des réformes imposées par les gouvernements centraux et bailleurs de fonds aux gouvernements locaux (Carpenter et Feroz, 2001).

L'environnement socioculturel est l'un des facteurs de contingence principal du management africain (Kamdem, 2002 ; Boukar et Tsapi, 2011, Bakengela et Livian, 2014 ; Boubakary, 2016). L'environnement africain est donc marqué par les facteurs socioculturels suivants : famille, l'ethnie, le clan et la religion. Dans la gestion de l'organisation, l'appartenance et la proximité d'un employé à l'équipe dirigeante ou de gestion favorise non seulement un traitement spécial et la gestion dans l'intérêt de la famille, mais aussi une rémunération de types informelle, non équitable pour le personnel qui n'est pas proche du dirigeant et équitable pour ceux qui lui sont proche (Boukar et Soukiwai, 2015). À la suite des travaux de Weber (1905), sur l'éthique protestante et l'esprit du capitalisme, de nouvelles grilles de lecture sont proposées depuis quelques décennies. À ce titre, certains travaux menés ont porté sur la religion en tant que source d'inspiration des pratiques entrepreneuriales et managériales (Henley, 2016 ; Kamdem et Tedongmo, 2016). D'autres se sont intéressés à la réalité et à la diversité du fait religieux dans l'organisation (Honoré, 2014). D'autres

encore, ont analysé l'influence des croyances et des pratiques religieuses sur le management des organisations (Kamdem et Tedongmo, 2017 ; Tsambou et al., 2017). Ces travaux ne sont pas exhaustifs et sont loin d'épuiser la compréhension des interfaces et des interactions complexes qui existent entre la gestion et les religions. Ibrahim et al. (2008), affirment que quand le degré de religiosité des managers augmente, leur intérêt pour l'éthique et la philanthropie augmente tandis que leur intérêt à la légalité et à l'économie diminue dans une moindre mesure (Rashid et Ibrahim, 2008). Tchatchoua et al., (2023) abordent la nécessité du contrôle de gestion au sein des communes et montrent que la résistance sociopolitique à la bonne conduite du contrôle de gestion est due au Maire, ordonnateur du budget communal contrairement à une certaine idée qui pointait du doigt plutôt d'autres acteurs clés du contrôle dans ces organisations publiques.

Du point de vue formel, le type de culture associé à la valeur contrôle repose sur un contrôle rigide des opérations, une chaîne de communication hautement structurée et des flux d'informations confidentielles (Burns et Stalker, 1961). Dans les municipalités japonaises, enfin, Yamamoto (1999), montre qu'une culture politique caractérisée par le secret, le manque de transparence dans les processus de prise de décision et la concurrence entre acteurs constituent des entraves à l'adoption et à l'implémentation de mesures de performance efficaces. Merchant (1981), trouve que les grandes organisations décentralisées et diversifiées utilisent plus un contrôle administratif qui accorde plus d'importance au budget participatif et adopte un circuit formel de communication. Si les municipalités adoptent une stratégie formelle défensive, elles vont adopter des mesures de performance aptes à se conformer aux exigences de la loi et à celles des bailleurs de fonds afin d'acquérir une certaine légitimité à leur égard (Chang, 2006) : le contrôle de gestion peut alors avoir des finalités de type conformité et économique. Si elles adoptent une stratégie prospective (offensive), leur objectif fondamental sera de conquérir et de fidéliser les citoyens électeurs dans le but de se faire réélire ou de sauvegarder leur notoriété (Ter Bogt, 2008) : la majorité de leurs actions va avoir alors une orientation client (envers les citoyens électeurs) et une grande importance va être accordée à la satisfaction des citoyens.

### **3. Méthodologie de recherche : échantillon et outil de collecte et d'analyse des données.**

Compte tenu de l'approche exploratoire suivie dans le cadre de notre recherche, les données ont été recueillies au moyen d'un guide d'entretien en face à face et par voie téléphonique. Le guide d'entretien a pour principal intérêt de faciliter la conduite des entretiens en proposant un cheminement et en structurant les différents points devant être abordés. Comme outil de collecte des données, il s'agit d'un entretien individuel. S'agissant du type d'entretien, cette recherche aborde un entretien directif. L'élaboration de notre guide d'entretien a permis d'aborder quatre aspects (présentation du contrôle de gestion, le cadre institutionnel, le cadre socioculturel du contrôleur et l'environnement interne et le contrôleur) pouvant nous permettre de comprendre le rôle du contrôleur de gestion.

Cette recherche vise à comprendre le rôle des contrôleurs de gestion à travers les facteurs de contingence institutionnels, socioculturels et formels au sein des communes du Cameroun. La population d'étude est donc sans doute les différents personnels internes de la commune assurant la gestion et le contrôle. De ce fait, nous avons tenu compte dans cette recherche que les acteurs communaux assurent la fonction de contrôle du fait de statut et de leurs postes occupés au sein des communes.

A ce jour, le Cameroun compte au total trois cent soixante communes. Dans le cas de nos recherches, les communes de quatre régions (l'Adamaoua, le Centre, le Littoral et l'ouest) ont été analysées ; pour cela, nous avons analysé sept entretiens sur les dix réalisés. Nous avons déposé quinze demandes d'entretien dans les communes, mais nous avons eu dix réponses qui n'ont pas été tous exploitables. Compte tenu de l'uniformité dans l'acte de gestion des communes au Cameroun mise en place à travers le code de collectivité territoriale décentralisée de 2019, il est important de prendre en

compte la diversité sociale, culturelle et politique du Cameroun pour cerner le rôle des contrôleurs de Gestion. A l'aide l'échantillonnage non probabiliste a choix raisonné, les répondants sont arrivés une certaines répétitions qui ont conduit à la saturation de l'information. C'est la raison pour laquelle nous nous sommes contentés des sept entretiens pour satisfaire nos objectifs de recherche. La dénomination « Entretien » est une réponse concernant les préoccupations de l'anonymat.

S'agissant de l'outil mobilisé pour l'analyse des données, l'analyse de contenu a été utilisée principalement. Après retranscription intégrale des différents entretiens sur Word 2016, le logiciel Sphinx IQ nous a permis de faire l'analyse et mettre en évidence les différents facteurs de contingence affectant le rôle des contrôleurs de gestion.

## 4. RÉSULTATS ET DISCUSSION

### 4.1. Mise en évidence des facteurs de contingence analysés

Dans le cadre de notre étude sur le rôle des contrôleurs de gestion au sein des communes camerounaises, les facteurs institutionnels représentent 29,5% (les dispositions légales, la dépendance des ressources et la politique). Cette étude nous montre que les dispositions légales représentent 10,5% des opinions recueillies. L'avis des répondants montre que les dispositions légales sont à l'origine du contrôle. C'est donc par ce que les normes légales existent que le contrôle au sein des communes du Cameroun apparait. Comme facteur de contingence institutionnel, la dépendance des ressources représente 6,7% de l'avis des répondants. Les communes ont une autonomie en ce qui concerne leurs ressources. Les recettes de la commune sont encaissées par elle-même et il n'y a pas une dépense spécifique pour une recette quelconque. Même le budget de la commune est voté par la législation, le rôle du contrôleur de gestion n'est plus ou moins affecté. Mais dans le cas où ces ressources sont énormes, le rôle du contrôleur peut juste porter une attention sur le contrôle et non changer radicalement les détails de sa fonction. Les résultats de nos analyses montrent que la variable politique représente à elle seule 12,4% de l'avis des répondants. Le cadre politique constitue une référence dans la gestion des communes du Cameroun. L'adhésion du contrôleur au même parti que les contrôlés et la hiérarchie affecte largement son rôle. En contexte camerounais, plus la pression politique est forte, grande est la finalité d'ordre politique du contrôle. Cette pression politique sur le rôle du contrôleur de gestion à une orientation nettement négative.

Dans le cadre de la compréhension des facteurs institutionnels sur le rôle des contrôleurs de gestion, les résultats de nos analyses montrent que seule la dépendance des ressources n'affecte pas le contrôle. Les dispositions légales et la pression politique sont donc des variables qui déterminent le rôle du contrôleur. Ces facteurs font en sorte que la finalité du contrôle prend une forme de conformité ou politique. S'agissant de la finalité politique, le contrôleur de gestion doit être un bon stratège afin de bien gérer les actions politiques et de mieux convaincre la population et son entourage sur la bonne gestion de la commune. S'agissant des dispositions légales, l'acteur assurant le contrôle est vu comme un vérificateur. Son travail consiste à s'assurer que les normes légales sont respectées. *Nous constatons donc que la pression politique permet au contrôleur d'assumer le rôle de stratège alors que les dispositions légales lui permettent d'assumer un rôle de simple vérificateur de l'application des normes.*

L'environnement socioculturel représente 25,7% et met en évidence trois variables de contingence. La grille de dépouillement montre que l'environnement familial a beaucoup d'influence sur le rôle du contrôleur. Cette variable représente 9,5% des avis de nos répondants. L'appartenance du contrôlé à la même famille complique le rôle du contrôleur. Ce dernier ne peut donc pas exercer sa fonction dû au lien de famille. Le contrôleur de gestion est donc celui qui cherche à masquer les actes mal fait des contrôlés dans le seul but de préserver le lien familial. Le contrôleur doit donc faire croire à la hiérarchie que la personne travail bien. En assurant sa fonction de vérification, il montre à travers

des traces écrites que le travail du membre de famille est conforme aux attentes et à la loi. Nous pouvons dire que le lien famille joue un rôle important sur la fonction du contrôleur.

La pression du groupe ethnique sur le rôle du contrôleur est très faible. Nos analyses font ressortir une proportion de 5,7% de l'avis des répondants à ce sujet. Au Cameroun, le groupe ethnique de la localité où se situe la commune, est celui qui domine au sein de celle-ci. Certes, la formation politique camerounaise est influencée par le groupe ethnique. Il peut arriver et comme c'est même le cas dans les communes que le personnel d'une même ethnie n'a pas les mêmes convictions politiques. Nous pouvons dire comme dans le cas de la famille, que le groupe ethnique affecte le rôle de celui qui exerce le contrôle, le degré de cette influence ne peut pas radicalement changer le rôle du contrôleur. De façon claire, nous pouvons dire que le contrôleur est peut-être tolérant lors du contrôle, mais son rôle n'est donc en aucun cas affecté. Le groupe ethnique ne détermine pas le rôle du contrôleur au sein des communes du Cameroun même si une mauvaise gestion de cette diversité culturelle amène des conflits ethniques. La religion est la variable socioculturelle dont le pouvoir de compréhensivité du rôle de contrôleur est aussi fort. Les avis des répondants représentent 9,5%. Nos analyses sur les orientations et sentiments montrent une vision nettement positive. La classification en termes de classe. Une forte implication religieuse fait en sorte que le contrôleur dans l'exercice de ses fonctions va donc chercher à bien analyser les tâches qui lui sont confiées. Le contrôle assuré par une personne fortement religieuse prend une finalité de conformité. Son travail dans la conformité des actes vise une analyse en profondeur et judicieux lui permettant de déceler les fautes de gestion et la mauvaise gestion. Son travail ne se limite pas seulement à la vérification de la bonne application des normes, mais aussi à une analyse visant à mieux déceler les raisons des écarts et dévoiler les causes ou les effets de ces décalages.

Les facteurs socioculturels ont largement affecté la gestion des organisations en Afrique. Dans le contexte des communes du Cameroun, l'implication religieuse contribue à mieux comprendre le rôle du contrôleur. Après le facteur religieux, la pression de la famille, explique également le rôle du contrôleur. S'agissant du groupe ethnique, l'influence du contrôleur est très faible. Pour clôturer, nous disons que la pression familiale guide le rôle du contrôleur vers un rôle de vérificateur alors que l'implication religieuse quant-à-elle, oriente le contrôleur vers un rôle d'analyste.

L'analyse des variables internes ou formelles concernant notre étude a porté sur la culture, la stratégie et la structure et représente 21% de l'avis des répondants. La culture ici est vue comme la nature de la relation quotidienne au sein des communes. Les relations de routine entre les membres de l'organisation permettent au contrôleur d'être conscient des valeurs partagées au sein de la commune. Plus les valeurs partagées par ces membres sont fortes, plus le contrôle est largement affecté. La relation entre le contrôleur et les personnes contrôlées représente une proportion de 5,7% de l'avis positive et 1,9% de nos répondants ont un avis négatif. La relation avec les membres de l'organisation affecte bien le contrôle, mais ne peut en aucun cas affecter son rôle. Dans nos analyses, la relation n'a pas de pouvoir explicatif du rôle des contrôleurs. Les orientations de ce terme reste sans opinion spécifique. La nature des relations avec le contrôleur pouvait faire naître au sein des communes un esprit de valeur axé sur le contrôle. Plus les liens entre le contrôleur sont faibles, plus les valeurs partagées du contrôle sont fortes. Ainsi, nous constatons au sein de nos communes que la culture à travers les liens de relation entre personnel ne peut définir le rôle du contrôleur.

La structure représente l'organigramme de la commune. La disposition de la fonction contrôle au sein de la commune devrait rendre le contrôle plus attractif. Le contrôleur devrait, de par la direction du service qu'il occupe, se voir conférer plus de pouvoir. Nos analyses montrent que la proportion des répondants sur la présentation du contrôle au sein des mairies, 2,9% présente le contrôle comme fonction. Un pourcentage de 1,9 des répondants exprime leurs avis du contrôle comme service et comme neutre sur la position du contrôle. Dans le cas de certaines communes, le contrôle est vu tantôt comme un service et tantôt comme une fonction. Ainsi, la difficulté de situer le contrôle dans la structure des communes nous permet de dire que le contrôleur ne trouve pas son rôle

déterminé par la structure. La pluralité des contrôleurs dans les communes n'unifie pas la fonction contrôle comme dans les organisations privées. Au sein des communes, le contrôleur de gestion est donc celui qui assure plusieurs fonctions. De ce fait, la non-formalisation de la fonction contrôle dans les communes rend difficile la détermination du rôle des contrôleurs. Mais le cas où la structure était formalisée, la commune devrait employer des personnes spécialisées en contrôle. Et à ce titre, le rôle du contrôleur sera déterminé.

La définition de la stratégie dans les municipalités facilite l'intégration des informations lors du contrôle. Si les stratégies sont formalisées, les communes peuvent facilement se conformer aux lois. La formalisation orienterait les communes sur les stratégies défensive ou offensive dans leur gestion. La stratégie défensive par exemple permet à la commune de mettre sur pied un mode de vérification plus crédible visant à ne pas déceler les éventuelles erreurs. Le contrôleur sera donc à mesure de mieux occuper sa tâche de vérificateur. Or, lors de nos analyses, les avis des répondants sur la formalisation de la stratégie représentent une proportion de 1,9% et 5,7% ont un avis contraire. Ces résultats montrent que la majorité des cas études n'ont pas une stratégie formalisée.

Nous pouvons dire que la stratégie dans nos communes en ces jours ne permet pas de définir le rôle du contrôleur de gestion. A la lumière de nos résultats, les trois variables de contingences formelles présentées dans le cadre de notre recherche, ne déterminent pas le rôle des contrôleurs. La figure suivante présente une vision globale de ces analyses :

**Figure 1 : L'aperçu synthétique des facteurs analysés.**



Source : Nos analyses

En clair sur l'ensemble des facteurs analysés dans le cadre de notre étude, seulement quatre facteurs ont un taux de réponse supérieur à un tiers (annexe L'aperçu synthétique des facteurs analysés). Ce sont ces facteurs qui déterminent le rôle des contrôleurs de gestion. De plus, à partir de nos analyses, trois rôles du contrôleur ont été mise en évidence.

#### 4.2. Mise en évidence des différents rôles du contrôleur de gestion

Comme le souligne Katz et Kahn (1966), le rôle est à la fois une brique fondatrice des systèmes sociaux et l'ensemble des exigences que le système exige de l'individu. Au sein des communes, nos résultats ont mis en évidence trois rôles des contrôleurs. Nous allons aborder ses différents rôles dans ce dernier axe du travail.

Le contrôleur de gestion analyste est celui qui fait respecter le budget. Il cherche à s'assurer que le budget alloué à chaque service arrive à destination. Son travail est de veiller à la bonne utilisation des ressources. Ce dernier a pour tâche l'élaboration des budgets. Dans les communes, ce contrôleur cherche à répondre aux attentes du client qui est le maire. Le verbatim ci-dessous peut atténuer nos propos :

- ❖ *Au sein de la commune, le maire est le garant du contrôle, suivi du secrétaire général et receveur et moi-même. (Entretien 4 - Contrôleur financier)*

Dans le cadre de la gestion interne des communes et du contrôle, le contrôleur de gestion assure la tâche d'analyse des documents visant à répondre à l'attente du maire. Le verbatim suivant partage cet avis :

- ❖ *Oui, puisqu'en ce sens, le contrôleur est vu comme un simple analyseur des données et produit des résultats qui seront satisfaisant pour le maire. (Entretien 2 - Contrôleur et comptable)*

A parti de nos analyses sur l'implication religieuse du contrôleur, nous avons constaté que plus le contrôleur à une implication religieuse, plus son rôle est de mieux analyser les documents et de produire des synthèses dépourvues de tous vis. Le rôle d'analyste exprime 4,8% (pour la satisfaction des acteurs du contrôle, 3,8% pour l'analyse et 1,9% pour l'exercice pourtant sur le budget) de l'avis de nos répondants, nous formulons la proposition de recherche suivante :

Proposition 1 : « l'implication religieuse détermine le rôle analyste du contrôleur au sein des communes camerounaises ».

Le contrôleur vérificateur est celui qui s'assure que les informations financières de la commune sont juste et que les pratiques du contrôle interne sont conformes aux procédures, à la loi et à la politique du groupe. Le contrôle ici vise donc la satisfaction des normes et les raisons du contrôle sont d'ordre légal. Ce rôle de vérification et d'assurance de la conformité représente respectivement 7,6% et 2,9% de l'avis de nos répondants, soit un total de 10,5%. Ainsi, nous avons constaté que le rôle vérificateur de contrôleur est compris par prépondérance des dispositions légales et de l'appartenance du contrôleur à la même famille. Ces deux facteurs rendent la finalité du contrôle à la conformité. A parti de nos analyses sur les dispositions légales et l'appartenance du contrôleur à la même famille, la proposition de recherche suivante est formulée :

Proposition 2 : « les dispositions légales et l'appartenance familiale du contrôleur déterminent son rôle de vérificateur au sein des communes camerounaises »

Le contrôleur stratège est celui qui s'occupe de l'actualisation des paramètres nécessaires pour l'organisation. Il assure la cohérence entre la vie politique et les actions politiques. Il est donc l'acteur facilitateur de l'amélioration du contrôle. Ce rôle représente 13,3% (7,6% pour l'amélioration du contrôle, 1,9 pour l'aide à la décision et 3,8% pour le stratège) de l'avis exprimé par nos répondants. De par nos analyses, le facteur de contingence qui définit ce rôle du contrôleur est l'implication du contrôleur dans la vie politique. Dans les communes ce rôle est assuré par le maire ou les personnes ayant les mêmes convictions politiques. De ce fait, la proposition suivante de recherche est formulée :

Proposition 3 : « l'implication politique détermine le rôle stratège du contrôleur de gestion au sein des communes camerounaises »

## 5. Conclusion

Ce travail centré sur la compréhension du rôle des contrôleurs de gestion à partir des facteurs de contingence nous a permis de ressortir les différents facteurs pouvant faciliter la compréhension du rôle des contrôleurs de gestion et en identifier ces rôles. L'analyse et l'interprétation des résultats nous montrent que seulement quatre facteurs de contingence sur les neuf analysés déterminent le rôle du contrôleur de gestion dans les communes du Cameroun. De plus, le rôle mis en évidence par ses facteurs porte sur l'analyse, la vérification et le rôle stratège du contrôleur. Le rôle vérificateur du

contrôleur identifier dans cette recherche est proche de celui de Lambert et Sponem (2009). Quant aux rôles analyste et stratège, ils vont dans le même sens que ceux définis par Lavigne (2017).

Cette recherche présente une implication à la fois théorique et managériale. Sur le plan théorique : cette recherche enrichie les travaux antérieurs en contrôle de gestion en ce qui concerne le rôle des contrôleurs de gestion. Dans le cadre du Cameroun, cette recherche illustre le rôle des contrôleurs au sein des communes camerounaises. Sur le plan managérial : cette recherche permettra aux acteurs des communes du Cameroun de comprendre des différentes variables pouvant affecter le rôle des contrôleurs de gestion. Pour cela, les communes étant des collectivités territoriales décentralisées dont la gestion devrait être autonome, une faible appréciation des facteurs institutionnels de contingence, orienterait le contrôleur vers des rôles lui permettant d'assurer la performance de la commune. Aussi, les autorités locales doivent accorder plus de responsabilités et d'autonomie aux cadres professionnels tout en séparant les responsabilités politiques des responsabilités professionnelles et managériales. Elle permettra également aux communes de comprendre l'influence des variables interne telles que la stratégie de la commune, sa culture et structure sur le rôle des contrôleurs. Enfin, elle permet de comprendre le rôle que joue le contrôleur en fonction des caractéristiques ethnique, familiale et religieuse.

Cette recherche présente les limites. La taille de l'échantillon très faible, le Cameroun compte au total trois cent soixante communes, mais dans le cadre de notre recherche, nous avons pu analyser une proportion très faible du total des communes. L'analyse et l'interprétation des résultats ; autrement dit, l'interprétation des opinions des répondants demande un certain degré de compétence, de maîtrise et d'expertise. C'est pourquoi cette démarche est souvent confiée à un spécialiste du domaine, doté des compétences nécessaires, ce qui n'est pas notre cas.

Malgré ces limites, cette recherche demeure riche et pertinente. Et les thèmes proposés feront l'objet d'une recherche quantitative, afin de vérifier la validité des hypothèses à l'épreuve des faits et de généraliser les résultats. Au regard des limites de notre recherche, il serait intéressant d'élargir notre champ d'étude du contrôle au sein des communes. Cette recherche peut être considérée comme une étape préalable pour une future thèse. Aussi, au regard de certaines difficultés rencontrées lors de la collecte des données, on pourrait également porter un intérêt sur les raisons d'externalisation du contrôle dans certaines communes du Cameroun. En fin, un regard sur l'efficacité de la diversité des contrôleurs de gestions à l'amélioration de la performance des communes.

### Références Bibliographiques

- Amintas A. (1999), Contrôle de gestion et sociologie des organisations : les règles et les jeux, (dir : Y. Dupuy), *Faire de la recherche en contrôle de gestion, De la compréhension des pratiques à un renouvellement théorique*, Editeur : Vuibert, Collection Fneg.
- Bakengela S.P. et Livian, Y. F. (2014). Le management africain introuvable. *4ième conférence ATLAS AFMI*, Marseille.
- Belly S. et Divay (2007), Le management de la complexité urbaine : la coordination entre coopération et compétition, *Gouvernement et management des villes*, vol : 1, n° : 1, pp. 21-36.
- Berland N., Deville A., Piot C. et Capkun V. (2016), 20 Ans De Publications En CCA, Et Des Projets Pour Encore 20 Ans, *Revue comptabilité contrôle et audit*, vol : 22, n° : 1, pp. 7-26.
- Besson P. (1999), Les ERP à l'épreuve des organisations, *Revue des systèmes d'information et de management*, vol :14, n° : 1, pp. 21-51.
- Boubakary B. (2016), Influence des facteurs de contingences sur le management des entreprises africaine : le cas du Cameroun, *Revue africaine de management*, 1, 1, 133-148.
- Boukar H. et Soukiwai B. (2015), Influence de la proximité familiale du dirigeant su la rémunération des salariés au sein des PME camerounaises, *Question(s) de management*, vol : 10, n° : 2, pp. 23-34.
- Boukar, H. et Tsapi, V. (2011). Impact du profil socioculturel du dirigeant sur la croissance des micro et petites entreprises camerounaises, *Revue Sciences de Gestion*, vol :77, pp. 19-33
- Bouquin H. et Pesqueux Y. (1999), Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline, *Revue Comptabilité Contrôle et Audit*, vol 5, n° : 3, pp. 93-105.
- Brignall S. et Modell S. (2000), An institutional perspective on performance measurement and management in the new public sector, *Management Accounting Research*, vol : 11, n° : 3, pp. 281-306.
- Burns T. et Stalker G.M. (1961), *The Management of Innovation*, Londres, Tavistock.
- Carpenter L. et Feroz H. (2001), Institutional theory and accounting rule choice: An analyse of four US State governments decisions to adopt Generally Accepted Accounting Principles. *Accounting organization and Society Research*, vol : 26, n° : 7-8, pp. 565-596.
- Chang L. (2006), Managerial response to externally imposed performance measurement in the NHS: An institutional theory perspective, *Financial Accountability and Management Research*, vol : 22, n° : 1, pp. 63-81.
- Cyert R.M. et March J.G. (1963), *A behavioural theory of the firm*, Prentice Hall
- Djora D. (2024), La dimension technique du contrôle de gestion pour la pérennité des PME familiales au Cameroun, *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, vol : 8, n° : 4, pp. 86-111.
- Dreveton B., Lande E. et Portal M. (2012), Construire un outil de comptabilité de gestion au sein d'une université. Retour sur un acte manqué, *Management Prospective*, vol : 54, n° : 4, pp. 126-144.
- El Kezazy H. et 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*, vol : 4, n° : 6, pp. 287-305.
- Faye D. et Wade M., (2019), le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales au Sénégal: Une étude exploratoire, *XXVIIIème conférence internationale de management stratégique*, Dakar, pp : 1-27.
- Foka Tagne A.G, Letsina N.M, Nkengang D.C.N, et Fomekong N.A (2021), Rôle des outils de contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance organisationnelle des entreprises au Cameroun, *Journal of Academic Finance*, vol : 2, n° : 12, pp. 103 -123.
- Fort M. (2018), la prise de rôle du contrôleur de gestion en collectivité territoriale, *Revue de l'Association Francophone de Comptabilité*, vol : 2, n° : 2, pp. 49-70.
- Henley A, (2016), Does Religion Influence Entrepreneurial Behaviour?, *International Small Business Journal*, vol: 1, n° : 1, pp. 1-43.

- Hernandez E.M. (2000). Afrique: L'actualité du modèle paternaliste, *Revue Française de Gestion*, vol : 1, n° : 1, pp. 98-106.
- Honore L. (2014), Le management à l'épreuve de la religion, *Revue Interdisciplinaire Management, Homme et Entreprise*, vol : 13, n° : 4, pp. 54-67.
- Ibrahim N., Howard P. et Angelidis P. (2008). The relationship between religiousness and corporate social responsibility orientation: Are there differences between business managers and students, *Journal of Business Ethics* , vol : 78, n° : 1, pp. 165-174.
- Kamdem E. (2002), *Management et inter culturalité en Afrique : expérience camerounaise*, Paris, L'Harmattan.
- Kamdem E. et Tedongmo T.H. (2016), Nouvelles religiosités chrétiennes et pratiques de management : étude de cas au Cameroun, Gilles Séraphin (dir.), *Religion, guérison et forces occultes en Afrique : le regard du jésuite Eric de Rosny*, Paris, Karthala, pp. 211-224.
- Kamdem E. et Tedongmo T.H. (2017), Religion et management : trois cas illustratifs en contexte camerounais, in *Le défi interculturel : Enjeux et perspectives pour entreprendre*, Cloet R.P., Guénette A.M., Mutabazi E. et Philippe P. (dir.), Paris, L'Harmattan, pp. 601-618.
- Kamdem E., Biwole F.J., Tedongmo T.H. et Ondodo F. (coord) (2018), Gestion et religions en Afrique, *Revue camerounaise de management*, vol : 36, n° : 3-4, pp. 1-4.
- Katz R. et Kahn R.L. (1966), *The Social Psychology of Organizations*, Wiley & son.
- Khan A.S. et Ackers P. (2004), Neo-pluralism as a theoretical framework for understanding HRM in Sub-Saharan Africa, *International Journal of Human Resource Management*, vol: 15, n° : 7, pp. 1330-1353.
- Lambert C. et Sponem S. (2009), La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie, *Revue de Comptabilité, Contrôle et Audit*, vol : 2, n° : 1, pp. 113-144.
- Langevin P. (1999), Contrôle de gestion et théories économiques des organisations. dir : Yves Dupuy, *Faire de la recherche en contrôle de gestion*, Editeur : Vuibert Collection, Fnege.
- Lavigne L. (2017), le rôle du contrôleur de gestion territorial: proposition d'une typologie et identification de déterminants organisationnels à partir d'une étude empirique de la fonction contrôle de gestion dans les grandes intercommunalités, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Lorraine, Nancy.
- Mayegle F et Nzouatom F.F.V, et Tibi L., (2024), « les outils du contrôle de gestion : levier de la performance organisationnelle des PME camerounaises », *Revue du Contrôle, de la Comptabilité et de l'Audit*, vol : 8, n° : 3, pp. 271-298
- Merchant K. (1981), Influences on departmental budgeting and empirical examination of a contingency model, *Accounting, Organizations and Society*, vol : 9, n° : 3-4, pp. 291-31.
- Ngo Biheng E.A., Djoutsu W.L. et Mama O.D.A (2020), Efficacité des outils de contrôle de gestion dans le pilotage des performances de collectivités territoriales décentralisées au Cameroun, *Revue africaine de management*, vol : 5, n° : 1, pp. 110-128.
- Nobre T. (2001), le contrôleur de gestion de la PME, *Revue Comptabilité Contrôle et Audit*, vol : 7, n° : 1, pp. 107-129.
- Pariente P. (1998), Intérêt des approches contingentes en contrôle de gestion : le cas des collectivités locales, *Politiques et management public*, vol : 16, n° : 4, pp. 1-18.
- Rashid Z. et Ibrahim S. (2008), The effect of culture and religiosity on business ethics: A cross-cultural comparison. *Journal of Business Ethics*, n° : 82, pp. 907-917.
- Rouleau L. (2007), *Théorie des organisations*, Québec : Presses de l'Université du Québec.
- Tchatchoua N.M, Njike N.D, et Ketchankeu P. (2023), Perception des enjeux du contrôle de gestion dans les municipalités au Cameroun : une approche par le cadre théorique de l'acteur stratégique ?, *Finance et Finance Internationale*, vol : 1, n° : 25, pp. 1-24.
- Ter Bogt H. (2008), Recent and future management change in local government: Continuing focus on rationality and efficiency?, *Financial Accountability and Management*, vol: 24, n° : 1, pp. 31-57.

- Togodo A. (2012), Impact des Facteurs de Contexte sur le Design des Systèmes de Contrôle de Gestion dans les Collectivités Locales Béninoises: Une Approche Contingente, Thèse doctorat en Sciences Economiques et de Gestion, Ecole de gestion de l'université de Liège, Belgique.
- Tsambou A.D., Ndokang E.L. et Fomba K.B. (2017), Religion et performance des entreprises au Cameroun, *Revue Camerounaise de Management*, vol : 33, n° : 1, pp. 1-17.
- Weber M. (1905), *L'éthique protestante et l'esprit du capitalisme*, Paris, Flammarion.
- Yamamoto K. (1999). Accounting system reform in Japanese local governments. *Financial Accountability et Management*, vol : 3-4, n° : 15, pp. 291-307.