

## **L'implantation d'un Dispositif Intégré de Contrôle de Gestion dans les PME : les contours théoriques**

## **The Implantation of Integrated Management Control System (IMCS) in SMEs: the theoretical aspects**

**ALIOU OUMAROU**

Doctorant en Sciences de Gestion

Faculté des Sciences Economiques et de Gestion

Université de N'Gaoundéré

Laboratoire de Recherche en Comptabilité, Contrôle, Audit, Finance et Fiscalité

(LARCCAFF)

Cameroun

**Date de soumission** : 14/05/2026

**Date d'acceptation** : 03/06/2026

**Pour citer cet article** :

ALIOU. O. (2026) « L'implantation d'un Dispositif Intégré de Contrôle de Gestion dans les PME : les contours théoriques », Revue Internationale du chercheur « Volume 7 : Numéro 2 » pp : 1188-1212

## Résumé

Cet article a pour objectif principal d'analyser et de présenter les contours théoriques de l'implantation d'un Dispositif Intégré de Contrôle de Gestion (DICG), de questionner la littérature sur son implantation dans les PME tout en construisant et proposant une démarche théorique. Il vise plus spécifiquement à analyser les modalités d'une implantation progressive et durable auprès des PME. En d'autres termes, elle cherche à répondre de façon théorique à la question de savoir comment construire et implanter un tel dispositif dans les PME pour faciliter la production des informations pertinentes pour la prise de décision. Le dispositif favorise l'apprentissage organisationnel par l'amélioration et l'enrichissement en profondeur du système d'information, ce qui renforce et solidifie les processus internes, augmente la satisfaction client et, à terme, améliore la performance financière. L'originalité de cet article réside aussi bien dans la prise en compte des variables à la fois quantitative que qualitative dans la construction du processus d'implantation du DICG. Sur le plan managérial, elle propose un outil réaliste, progressif et accessible aux PME à ressources limitées.

**Mots clés :** Dispositif Intégré de Contrôle de Gestion, PME Camerounaises, apprentissage organisationnel, système d'information de gestion, pilotage de la performance.

## Abstract

The main objective of this article is to analyze and present the theoretical framework for the implementation of an Integrated Management Control System (IMCS), to examine the literature on the implementation of such a system in SMEs, while also developing and proposing a theoretical approach for its implementation within SMEs. More specifically, to analyze the modalities for a progressive and sustainable implementation among SMEs. In other words, this study seeks to provide a theoretical answer to the question of how to design and implement such a system in SMEs in order to facilitate the production of relevant information for decision-making. The system promotes organizational learning through a deep improvement and enrichment of the management information system, thereby strengthening and consolidating internal processes, adds customer satisfaction, and ultimately improves financial performance. The originality of this article lies in the integration, within the IMCS, of both quantitative and qualitative variables in the construction of the implementation process. From a managerial perspective, it proposes a realistic, progressive, and accessible tool for SMEs with limited resources.

**Keywords :** Integrated Management Control System, SMEs, organizational learning, management information system, performance management.

## Introduction

Le tissu économique et entrepreneurial au Cameroun, à l'instar de celui de nombreux pays d'Afrique subsaharienne, est fortement dominé par les Petites et Moyennes Entreprises (PME). Représentant 98,2 % des unités économiques formelles et informelles du pays, ces entreprises emploient environ 60 % de la population active (INS, 2019). Elles jouent un rôle vital dans la dynamisation de l'économie régionale, la création d'emplois, la valorisation des ressources locales, et participent activement à la lutte contre la pauvreté (Ministère de l'Economie, 2020). Toutefois, en dépit de leur importance stratégique, les PME Camerounaises souffrent d'une forte mortalité (Foka et Wamba, 2023). Selon CAMERCAP-PARC (2020), plus de 72 % des PME créées depuis 2010 ne sont plus actives fiscalement, une situation imputable, pour l'essentiel, à de graves insuffisances en matière de gestion.

Cette forte mortalité, loin d'être une fatalité économique, semble découler en grande partie de dysfonctionnements internes, notamment une gestion empirique non structurée, et souvent intuitive (Tachouola, 2019). Dans un environnement de plus en plus turbulent, marqué par la complexification des objectifs (économiques, sociaux, environnementaux) et une saturation informationnelle due à la digitalisation (Van Knippenberg et al., 2015), les PME se trouvent vulnérables face à la dispersion de l'attention managériale et à une mauvaise allocation des ressources. Or, un pilotage stratégique efficace, appuyé par un système structuré de contrôle de gestion, est indispensable pour renforcer la résilience, la performance et la pérennité de ces entités.

A cet effet, la littérature propose plusieurs solutions pour répondre à ces insuffisances, notamment l'implantation de Systèmes d'Information de Gestion intégrés (ERP) qui permettent d'automatiser, centraliser et fiabiliser les données de gestion (Boitier, 2008 ; Meyssonier et Pourtier, 2006). Ces outils ont démontré leur capacité à abolir les silos organisationnels, à enrichir la qualité du reporting, et à repositionner le contrôleur de gestion comme un véritable conseiller stratégique (Erraoui et Slimani, 2021). Cependant, dans le contexte des PME, et plus spécifiquement en Afrique, ces dispositifs restent encore peu utilisés ou mal adaptés, en raison de leur complexité, de leur coût élevé et d'un manque de contextualisation aux réalités locales (Etoumi et Benjelloun, 2022 ; Boudribila et Elouidani, 2023). Cet article ambitionne d'interroger la littérature en Contrôle de Gestion et de présenter le modèle théorique d'implantation d'un DICG pour les PME.

C'est donc en réponse à cette interrogation sur les pratiques managériales que nous avons décidé de travailler sur le thème « **l'implantation d'un Dispositif Intégré de Contrôle de Gestion**

**dans les PME : les contours théoriques** ». Ce travail constitue une réponse théorique au le processus de construction d'un système d'information pouvant produire des informations pertinentes pour la prise de décision.

Pour répondre à cette question, **cette recherche adopte la démarche méthodologique qualitative constructiviste** et se positionne donc dans l'intersection des trois grands courants de pensée sur le Contrôle de Gestion. **Ces courants se sont développés, en résumé, autour de nombreux débats académiques sur l'efficacité d'abord, l'amélioration ensuite, et l'implantation et l'appropriation du DICG.** Ainsi, la question principale qui en découle est la suivante : **comment construire et implanter un dispositif intégré de contrôle de gestion dans la littérature ?** Cette question se décline en trois sous questions suivantes :

- Quels sont les préalables à l'implantation d'un dispositif intégré de contrôle de gestion dans les PME dans la littérature ?
- Quels sont les outils nécessaires à l'implantation d'un DICG dans les PME : vers l'équilibrage des variables qualitatives et quantitatives.
- Quels sont les apports d'un DICG pour les PME : vers l'enrichissement du modèle « Balanced Scorecard (BSC) » de Norton et Kaplan.

L'intérêt de cette étude purement théorique est à la fois théorique et managériale. Sur le plan théorique, elle présente le résumé de la littérature académique et scientifique sur le contrôle de gestion. La majorité des travaux sur le contrôle de gestion sont centrés sur les grandes entreprises occidentales, disposant de moyens financiers, humains et technologiques conséquents (Anthony, 1965 ; Simons, 1995 ; Kaplan et Norton, 1992). Les PME Africaines, et plus particulièrement Camerounaises, ont été peu étudiées, ou souvent abordées sous l'angle restrictif de la comptabilité générale et analytique (Ngongang, 2013 ; Tachoula, 2019).

Sur le plan managérial, l'intérêt de cette étude est tout aussi déterminant. Les PME Camerounaises, qui constituent le cœur du tissu économique national, souffrent d'un taux de mortalité élevé en grande partie lié à des erreurs de gestion et à l'absence d'outils de pilotage intégrés. Ce travail propose une solution concrète et opérationnelle : un dispositif intégré, flexible et adapté, qui permet aux dirigeants d'accéder rapidement à une information fiable, pertinente et contextualisée. Ainsi, au-delà de la théorie, cette recherche apporte un outil managérial capable de renforcer la pérennité et la compétitivité des PME, et, par ricochet, de stimuler le développement du tissu économique national.

Le processus d'implantation du dispositif dans cet article se déploie en trois parties principales. La première partie présente les préalables à l'implantation du DICG dans les PME. Il s'agira

de définir le concept de contrôle de gestion dans ses différentes acceptions, en retraçant son évolution, ses objectifs, ainsi que les instruments et pratiques qui le composent.

La deuxième partie du travail portera sur la description du processus d'implantation du DICG, ses phases, ses modalités et les ajustements opérés et de présenter le processus d'enrichissement du système d'information et la démarche d'opérationnalisation de la structure organisationnelle en place pour une implantation réussie et efficace du DICG.

La troisième et dernière partie s'attèlera sur l'analyse et la présentation de la plus-value en termes d'apports positifs du DICG sur le pilotage de la performance globale des PME.

### **1. Les préalables à l'implantation d'un DICG dans les PME**

L'environnement managérial contemporain, dominé par une instabilité croissante, des exigences accrues de performance et des contraintes de ressources, interpelle les dispositifs classiques de pilotage au sein des organisations. Dans le contexte spécifique des PME, cette complexité est d'autant plus accentuée qu'elles évoluent souvent dans un tissu économique majoritairement informel, avec des structures organisationnelles peu ou pas du tout formalisées et des compétences en gestion hétérogènes. Le DICG apparaît non seulement comme une exigence de survie, mais aussi comme une opportunité de transformation organisationnelle. Cependant, une telle démarche suppose la mobilisation de référentiels conceptuels et théoriques solides, capables d'éclairer les conditions, les modalités et les défis de cette implantation.

Dans cette perspective, le premier point clarifie les concepts clés (I.1), tandis que le second point (I.2) propose une typologie et une structuration des dispositifs intégrés de contrôle de gestion dans la littérature.

#### **1.1. Clarification des concepts de « Contrôle de Gestion », « DICG », « Pilotage de la performance »**

La littérature en contrôle de gestion est traversée depuis plusieurs décennies par une transformation progressive des approches, allant des visions classiques de type normatif à des conceptions beaucoup plus systémiques et stratégiques. Le présent point propose une clarification rigoureuse de certains concepts fondamentaux permettant d'asseoir la compréhension des DICG.

##### **1.1.1 Définition et évolution du contrôle de gestion : des approches classiques à la complexité contemporaine**

Historiquement, le contrôle de gestion trouve ses racines dans les principes de rationalisation taylorienne, où la planification et le suivi des performances constituaient des leviers de maîtrise

des activités productives. Le modèle d'Anthony (1965) formalise cette logique en articulant le contrôle de gestion autour de trois niveaux : la planification stratégique, le contrôle de gestion à proprement parler, et le contrôle opérationnel. Ce modèle hiérarchique repose sur une vision descendante du contrôle, où les dirigeants définissent les objectifs et où les exécutants sont chargés de les appliquer, selon une logique de conformité aux prévisions.

Cependant, cette vision fonctionnaliste du contrôle de gestion a progressivement montré ses limites face à la transformation des environnements organisationnels. L'augmentation de la complexité (Morin, 1990), la globalisation des marchés, les mutations technologiques et la diversification des attentes des parties prenantes ont engendré un contexte où le contrôle ne peut plus se résumer à une simple vérification de l'adéquation entre prévu et réalisé. Bouquin (2006) propose ainsi une conception renouvelée du contrôle de gestion, en tant que processus de régulation hybride, à la fois technique, organisationnel et symbolique. Le contrôle devient un vecteur de sens, un dispositif qui articule les chiffres et les discours, les outils et les représentations.

Dans cette logique, la perspective cybernétique classique cède la place à une vision plus systémique et contingente. Le contrôle de gestion n'est plus un simple instrument de conformité, mais un médiateur entre la stratégie, la structure et la culture de l'organisation (Otley, 1999). Il participe activement à la construction des routines organisationnelles et à la stabilisation des comportements. Simons (1995), en introduisant la notion de « Levers of Control », met en avant l'idée que le contrôle peut être à la fois diagnostique (suivi des résultats) et interactif (dialogue stratégique). Cette dualité permet d'adapter le système de contrôle à l'incertitude et de stimuler l'apprentissage organisationnel.

Dans le même ordre d'idées, Berry et Otley (2004) insistent sur la nécessité de penser le contrôle de gestion comme un système articulant plusieurs dimensions : les objectifs organisationnels, les stratégies, les processus, les structures de responsabilité, les indicateurs de performance, mais aussi les valeurs et les normes de comportement. Le contrôle devient ainsi un mécanisme de cohésion, un « lien » entre les composantes de l'organisation, et non plus uniquement un outil de sanction ou de rétroaction.

La mutation du contrôle de gestion s'observe également dans l'évolution des outils et pratiques mobilisés. Alors que les budgets et les tableaux de bord classiques dominaient les configurations antérieures, les dispositifs contemporains intègrent des instruments plus souples et interactifs, comme les balanced scorecards (Kaplan et Norton, 1996), les ERPs, les dashboards en temps réel, ou encore les outils d'analyse prédictive. Cette transformation

instrumentale traduit une orientation vers le pilotage stratégique, l'anticipation, la flexibilité et la prise de décision collaborative (Moison, 1997).

Par ailleurs, la théorie de la contingence (Donaldson, 2001) souligne que l'efficacité du contrôle de gestion dépend fortement du contexte organisationnel : taille, structure, environnement concurrentiel, culture, technologie, etc. Il n'existe pas de modèle universel, mais des systèmes adaptés aux besoins spécifiques de chaque organisation. Cette approche a été enrichie par la théorie de la structuration (Giddens, 1984 ; Macintosh et Scapens, 1990), qui conçoit le contrôle de gestion comme le résultat d'interactions entre les agents humains et les structures sociales. Le contrôle devient alors un processus en co-construction, où les règles formelles sont sans cesse renégociées par les acteurs. Là où le contrôle était autrefois vertical et cloisonné, il devient horizontal, participatif et fondé sur la coopération (Lorino, 2003). Il s'agit de piloter des processus plutôt que des centres de coûts, de suivre la satisfaction des clients plutôt que l'atteinte de standards financiers figés. Aussi, les apports des approches critiques du contrôle (Chiapello, 1998 ; Miller et O'Leary, 2007) rappellent que le contrôle de gestion n'est jamais neutre mais porteur de visions du monde, de rapports de pouvoir, et de représentations sociales. **Ainsi, la définition contemporaine du contrôle de gestion dépasse largement son ancrage initial dans la rationalité technicienne.** Elle en fait un système ouvert, complexe, intersubjectif, qui participe à la définition des stratégies, à la régulation des tensions organisationnelles et à la production de capacité d'agir collective. Dans ce cadre, le DICG devient une réponse pertinente à la complexité et une infrastructure essentielle à la gouvernance moderne des organisations.

### 1.1.2 Notion de « Dispositif Intégré de Contrôle de Gestion (DICG) »

Dans un univers managérial de plus en plus marqué par l'incertitude, la rapidité du changement et la complexité des interactions internes et externes, le pilotage de la performance ne peut plus reposer uniquement sur des instruments cloisonnés ou purement techniques. Le DICG émerge dès lors comme une réponse stratégique à ce besoin d'harmonisation, de cohérence et de transversalité dans les systèmes de pilotage. Il ne s'agit pas d'un simple agrégat d'outils, mais bien d'une configuration systémique et évolutive combinant des éléments techniques, organisationnels, sociaux, culturels et cognitifs.

**Le DICG peut être défini comme un agencement structuré et cohérent d'instruments** (comptabilités, budgets, organigramme, tableaux de bord, indicateurs), **de procédures** (reporting, revues de performance, planification), **de routines** (règles de gestion, comportements apprenants) **et de technologies** (systèmes d'information (ERP, SAGE, même

EXCELL et autres), business intelligence), **qui vise à orienter l'action collective en assurant une articulation fluide entre la stratégie, l'opérationnel et les mécanismes d'évaluation.**

Cette approche est fondée sur l'idée que le contrôle de gestion ne peut être efficace que s'il est inséré dans une architecture globale et interactive. Comme le souligne Bouquin (2006), le contrôle n'est plus seulement un outil de régulation budgétaire, mais un langage, un réseau et un levier de transformation.

Boitier (2008) insiste sur la dimension intégratrice du DICG, qui repose non seulement sur la compatibilité technique des instruments entre eux, mais surtout sur leur capacité à générer du sens commun au sein des structures. Il ne suffit pas que les outils dialoguent : encore faut-il que cette communication soit intelligible, pertinente et orientée vers une finalité stratégique partagée. En d'autres termes, l'intégration ne doit pas être seulement informationnelle, elle doit être aussi cognitive et culturelle. Un tableau de bord partagé, un ERP bien paramétré ou une réunion de suivi ne créent pas en soi un DICG. Ce qui donne de la valeur à ces outils, c'est la manière dont ils sont utilisés, compris, négociés et réinterprétés par les acteurs de l'organisation. Cette perspective rejoint les travaux de Meyssonier et Pourtier (2006), pour qui l'efficacité d'un DICG ne repose pas tant sur la sophistication des instruments que sur leur insertion dans un processus managérial vivant. Ces auteurs rappellent que l'outil ne fait pas le système par lui-même ; c'est l'ancrage dans des logiques d'action concrètes, dans une culture de gestion partagée et dans des interactions interfonctionnelles qui permet au dispositif de jouer pleinement son rôle de pilotage. La technique sans réflexion devient vite obsolète ; à l'inverse, un outil simple, mais bien mobilisé, peut produire de puissants effets d'apprentissage et de régulation.

L'un des défis majeurs du DICG réside donc dans la construction d'une transversalité authentique. Kaplan et Norton (1996), à travers leur modèle du Balanced Scorecard, ont précisément cherché à répondre à cette exigence en proposant un système qui relie la stratégie à l'opérationnel, les indicateurs financiers aux indicateurs non financiers, et les actions locales à une vision globale. Dans cette logique, l'intégration n'est pas seulement fonctionnelle, elle est stratégique. Elle permet à l'organisation d'aligner ses efforts, de détecter ses incohérences, et de réorienter ses choix de manière réactive et proactive.

Toutefois, cette vision intégrée peut se heurter à des résistances organisationnelles, à des inerties culturelles, aux hypocrisies cognitives de certains acteurs ou à des cloisonnements hiérarchiques profondément enracinés. **Le DICG, pour fonctionner, suppose un certain degré de maturité managériale, une volonté de partage de l'information, et une capacité**

**d'apprentissage collectif permettant d'atteindre des objectifs communs.** Il interroge donc la gouvernance, la communication interne, la capacité des dirigeants à déléguer, mais aussi à faire confiance aux dispositifs d'évaluation.

D'un point de vue critique, certains auteurs comme Chiapello et Lebas (1996) rappellent que l'intégration peut aussi être une forme de contrôle social insidieux, où la transparence devient surveillance et où la standardisation étouffe l'innovation. Ainsi, un DICG mal conçu ou trop rigide peut se transformer en carcan bureaucratique, annihilant la créativité, la flexibilité et la capacité d'adaptation des équipes. Le défi est donc de trouver un équilibre subtil entre intégration et autonomie, entre standardisation et souplesse, entre pilotage et émergence.

Le passage d'un empilement d'outils à un système intégré requiert un effort conscient de conception, de formation et d'appropriation collective. C'est dans cette perspective que le DICG prend tout son sens : non pas comme un dispositif figé, mais comme une dynamique de coordination, d'apprentissage et de performance partagée.

## **1.2. Typologie et Structuration des DICG dans la littérature.**

L'évolution de la pensée en contrôle de gestion a conduit à l'émergence de typologies différenciées des dispositifs intégrés, reflétant la diversité des finalités organisationnelles, des contextes d'usage et des trajectoires d'implantation. Cette diversité, loin d'être anecdotique, révèle les tensions fondatrices entre les logiques d'automatisation, de pilotage par la performance, et d'orientation stratégique. Ce point propose une structuration critique de la littérature à travers une typologie en trois formes dominantes de DICG : orientés performance, centrés sur l'automatisation, et à finalité stratégique. Chacune de ces déclinaisons mobilise des outils, des rationalités et des finalités distinctes, tout en étant parfois combinées dans les pratiques managériales hybrides.

### **1.2.1. Les Dispositifs Intégrés orientés performance : entre quantification et alignement stratégique**

#### **1.2.1.1. Le Balanced Scorecard comme matrice de pilotage intégré**

Kaplan et Norton (1992, 1996) proposent le BSC comme une réponse aux limites d'une vision exclusivement financière de la performance. Le BSC permet d'articuler quatre dimensions complémentaires : financière, client, processus internes, et apprentissage organisationnel. Cette grille de lecture contribue à élargir les indicateurs de performance tout en maintenant une logique de cohérence stratégique.

L'intérêt du BSC ne réside pas uniquement dans la diversité de ses perspectives, mais dans sa capacité à construire des chaînes de causalité logiques entre les actions internes et les résultats attendus. En cela, il dépasse une logique de reporting pour devenir un outil d'apprentissage stratégique. Toutefois, sa mise en œuvre reste contingente à la capacité des acteurs à formuler des hypothèses robustes sur les liens causaux entre les dimensions (Malmi et Brown, 2008). Le BSC peut alors devenir une illusion de pilotage intégré s'il n'est pas contextualisé et discuté collectivement. Ces limites ont conduit à une évolution du modèle vers des logiques plus participatives et adaptatives (Paranjape et al., 2006), renforçant ainsi son inscription dans un DICG vivant.

### **I.2.1.2. Les Indicateurs de Performance Clés (KPI) comme vecteurs d'alignement transversal**

Au-delà du BSC, l'usage des KPI dans les DICG orientés performance permet d'instaurer des boucles de régulation plus souples, centrées sur la mesure continue de résultats critiques. Selon Bourguignon (1997), les KPI permettent d'incarner les arbitrages stratégiques en les traduisant dans des métriques partagées. L'efficacité de ces indicateurs dépend toutefois de leur capacité à stimuler des dynamiques d'apprentissage collectif plutôt qu'une surveillance instrumentale. Des travaux plus récents (Sponem et Lambert, 2016 ; Otley, 2016) soulignent que l'usage des KPI dans un cadre intégré exige une réflexivité constante sur ce qui est mesuré et pourquoi. Dans de nombreux contextes, les indicateurs deviennent des objets de contrôle social ou symbolique, déconnectés des réalités opérationnelles. Le défi consiste alors à maintenir une cohérence entre la finalité stratégique des mesures et leur appropriation par les acteurs.

### **I.2.1.3. Vers une intégration cognitive de la performance: perspectives émergentes**

Les approches les plus récentes intègrent une lecture plus cognitive et organisationnelle de la performance. Ainsi, les travaux de Hansen et Schaltegger (2016) sur le Sustainability Balanced Scorecard proposent d'élargir les dimensions du pilotage en intégrant la durabilité sociale et environnementale. Cette extension montre la capacité des DICG à s'adapter aux enjeux contemporains en devenant des plateformes de dialogue sur les finalités organisationnelles. De même, la montée en puissance des outils numériques (BI, data visualization, IA) permet aujourd'hui de construire des dispositifs dynamiques, capables d'intégrer en temps réel des signaux faibles, des données externes, ou encore des feedbacks collectifs (Chapman et al., 2021). Ces évolutions renforcent la dimension réflexive du DICG, en le positionnant comme un dispositif d'intelligence stratégique. Les DICG orientés performance se situent au

croisement de la quantification, de l'alignement stratégique, et de l'apprentissage organisationnel. Leur succès repose moins sur la sophistication des outils que sur leur capacité à favoriser une discussion collective sur la performance, à décloisonner les savoirs, et à renforcer la cohérence d'action dans la complexité.

### **I.2.2. Structuration des dispositifs : Architecture modulaire vs architecture rigide**

Dans la littérature en contrôle de gestion, la structuration des dispositifs intégrés ne se limite pas à leur finalité (performance, automatisation, stratégie), mais implique également une réflexion sur leur architecture interne. Deux configurations majeures se distinguent à ce titre : les architectures modulaires, flexibles et adaptatives, et les architectures rigides, souvent centralisées et hiérarchiques.

L'architecture modulaire est pensée comme un assemblage de sous-systèmes relativement autonomes mais interconnectés, chacun jouant un rôle spécifique dans le pilotage organisationnel. Cette structuration repose sur une logique de décentralisation informationnelle et décisionnelle, en cohérence avec les travaux de Galbraith (1973) sur l'adaptabilité organisationnelle. Chaque module, par exemple, un tableau de bord opérationnel, un module d'analyse stratégique ou un système d'évaluation de la performance sociale, est paramétré en fonction des besoins spécifiques d'un centre de responsabilité, d'une unité fonctionnelle ou d'un segment stratégique. Cette flexibilité permet une meilleure appropriation des outils par les acteurs, une capacité de réactivité accrue et une réduction des effets de verrouillage structurel (Mintzberg, 1982).

A l'opposé, l'architecture rigide est fondée sur une logique d'unification et de centralisation des processus de contrôle. Elle repose sur des systèmes intégrés conçus autour d'un référentiel unique, d'une structure de données homogène, et de règles de gestion standardisées. Cette architecture correspond à une vision mécaniste de l'organisation (Burns et Stalker, 1961), dans laquelle la stabilité, la conformité et la réduction de la variabilité sont les principaux objectifs. Les ERP, dans leur version la plus prescriptive, constituent l'exemple type de ces dispositifs rigides (Boitier, 2008).

#### **I.2.2.1. Intégration horizontale et verticale dans la structuration des DICG**

Dans la structuration des DICG, l'un des enjeux centraux réside dans leur capacité à assurer une intégration cohérente des différentes strates et fonctions de l'organisation. Cette intégration peut être appréhendée selon deux logiques complémentaires : l'intégration horizontale et l'intégration verticale.

L'intégration horizontale renvoie à la mise en cohérence des différentes fonctions de l'organisation (finance, production, ressources humaines, logistique, marketing, etc.) dans une perspective transversale. Il s'agit de rompre avec les logiques de cloisonnement (ou silos) souvent héritées de conceptions bureaucratiques, pour instaurer une fluidité informationnelle et décisionnelle entre les départements. Cette approche favorise la coordination interfonctionnelle et permet de détecter plus rapidement les dysfonctionnements systémiques. Ainsi, l'intégration horizontale contribue à l'efficacité globale en évitant les redondances, les conflits de priorités et les effets contre-productifs d'une gestion fragmentée (Lawrence et Lorsch, 1967).

L'intégration verticale, quant à elle, concerne l'alignement entre les niveaux opérationnel, tactique et stratégique de l'organisation. Elle garantit que les décisions prises sur le terrain sont en cohérence avec la vision stratégique de l'entreprise, et inversement, que les retours d'expérience du terrain alimentent les réflexions stratégiques. Cette double boucle d'apprentissage (Argyris et Schön, 1978) permet de dynamiser le processus décisionnel, de réduire les déperditions d'information, et de renforcer la pertinence des choix stratégiques.

#### **I.2.2.2. Interfaces et tableaux de bord comme outils de pilotage collaboratif**

Les interfaces de gestion et les tableaux de bord occupent une place stratégique dans les dispositifs intégrés de contrôle de gestion. Loin de se limiter à des instruments de visualisation de la performance, ils constituent de véritables plateformes de dialogue, de coordination et de pilotage collaboratif.

Le tableau de bord, tel que conceptualisé par Lorino (2001), est un outil d'aide à la décision qui permet de suivre les écarts entre les résultats et les objectifs, mais aussi de favoriser l'apprentissage collectif. Dans une logique participative, il devient un espace de médiation entre acteurs, où les indicateurs sont discutés, interprétés et contextualisés. Cette dimension délibérative est essentielle pour éviter la dérive technocratique du contrôle de gestion, souvent critiquée pour son formalisme excessif et sa déconnexion des réalités de terrain.

Toutefois, cette analyse conceptuelle théorique permettra d'éclairer les conditions de la mise en œuvre efficace du DICG dans les PME. La partie qui va suivre va s'atteler sur l'implantation à proprement parlé du DICG dans les PME.

### **2. L'implantation du DICG : Vers l'équilibrage des variables qualitatives et quantitatives.**

L'objet de cette partie est de présenter le processus d'implantation du DICG dans les PME à travers d'une part l'enrichissement du système d'information (II.1) et l'apport de Nouvelles

Technologies d'Information et de la Communication (NTIC) notamment les progiciels intégrés de gestion (II.2) d'autres part.

### **2.1. L'enrichissement du Système d'Information de Gestion et son appropriation par les acteurs.**

L'implantation d'un DICG, dans son acception techniciste, se focalise sur la dimension procédurale : elle renvoie à l'introduction formelle du système dans l'architecture organisationnelle, à travers des processus de paramétrage, de configuration et de formation des utilisateurs. Elle est souvent conduite sous la houlette d'experts ou de consultants, dans une logique top-down. Le système y est perçu comme un instrument neutre, censé rationaliser les processus, fluidifier la circulation de l'information et renforcer la performance. Mais cette logique rationaliste se heurte rapidement aux dynamiques sociales et informelles de l'organisation. Alter (2002) rappelle que tout système de gestion, aussi performant soit-il sur le plan technique, reste tributaire de son intégration dans un tissu organisationnel traversé par des routines, des normes implicites, des résistances symboliques et des logiques d'acteurs contradictoires.

Ainsi, l'enrichissement du système d'information à travers un paramétrage contextualisé des outils permettra une compréhension collective en fonction des objectifs des organisations. Mais pour être efficace, ce système d'information enrichi doit faire l'objet d'une meilleure appropriation par les acteurs afin d'atteindre son objectif. L'appropriation ne repose pas uniquement sur l'utilisation effective du dispositif, mais sur sa capacité à donner du sens aux acteurs, à s'insérer dans leurs logiques de travail, à répondre à leurs préoccupations, et à évoluer avec leurs pratiques. En d'autres termes, l'appropriation renvoie à une forme d'intelligence collective autour du système, à une relecture contextualisée de ses finalités, à une reconfiguration continue de ses usages. Dacquin (2008) insiste sur cette dimension interprétative : les outils de gestion ne sont pas des scripts fermés, mais des textes ouverts, à actualiser selon les contextes d'usage.

Dans les PME, par exemple, l'introduction d'un ERP ou d'un tableau de bord stratégique peut apparaître comme un corps étranger, déconnecté des pratiques informelles de pilotage qui s'appuient davantage sur l'expérience, l'intuition ou les relations interpersonnelles. Dans ces contextes, l'appropriation suppose un accompagnement au changement, une pédagogie de la gestion, une mise en récit du dispositif pour en révéler la valeur ajoutée et en faciliter l'adoption progressive.

De nombreux travaux ont souligné les facteurs qui facilitent ou freinent cette dynamique d'appropriation. Le niveau de participation des utilisateurs dans la conception du système constitue un levier central. Plus les acteurs sont impliqués en amont (dans la définition des besoins, dans la configuration des indicateurs, dans les choix d'interface), plus ils seront enclins à s'approprier le dispositif, à en faire un prolongement naturel de leur travail. L'engagement du leadership managérial est également déterminant, lorsque les dirigeants portent eux-mêmes le sens du dispositif, l'intègrent à leur discours stratégique et valorisent son usage, ils créent un effet d'entraînement susceptible de renforcer l'adhésion collective.

A l'inverse, une implantation conduite de manière autoritaire, sans dialogue ni contextualisation, tend à susciter des stratégies de contournement, de neutralisation ou d'appropriation symbolique. Certains utilisateurs se contenteront d'alimenter le système sans conviction, dans une logique de conformité formelle. D'autres, plus critiques, en détourneront les finalités pour les adapter à leurs propres enjeux, parfois en contradiction avec l'esprit du dispositif. Ces formes d'appropriation « perverse » ou « stratégique » témoignent de la plasticité des outils de gestion et de leur caractère foncièrement interprétable. Alter (2002) va plus loin en soulignant que tout dispositif, pour être approprié, doit passer par une phase de « domestication ». Il s'agit là d'un processus par lequel les acteurs redéfinissent les règles du jeu à partir des contraintes et des opportunités que leur offre le système.

Dans cette perspective, la réussite d'un DICG ne se mesure pas à sa conformité technique, mais à sa capacité à devenir un support d'apprentissage organisationnel, un levier de dialogue stratégique, un catalyseur de coordination transversale. C'est pourquoi les démarches d'implantation doivent intégrer des dispositifs d'écoute, de formation, de retour d'expérience, pour permettre aux acteurs de s'approprier progressivement les outils et d'en faire un espace de co-construction de sens. Cela rejoint les travaux de Lorino (2001), qui considère les dispositifs de gestion comme des médiateurs de l'activité collective, porteurs de rationalités plurielles et de controverses fécondes.

L'appropriation d'un dispositif ne peut être décrétée ; elle se construit dans le temps, dans l'usage, dans l'interaction entre les acteurs, leurs représentations et les objets techniques. Elle repose sur une reconnaissance mutuelle : reconnaissance de la légitimité du système par les utilisateurs, reconnaissance de l'expertise des utilisateurs par les concepteurs du système. Ce double mouvement conditionne la capacité du DICG à devenir un véritable vecteur de pilotage stratégique, au-delà de sa simple dimension instrumentale.

Dans un contexte Africain marqué par la diversité culturelle, les logiques communautaires, et la prégnance des pratiques informelles, la question de l'appropriation revêt une acuité particulière. Les travaux de Kamdem (2007) montrent que l'efficacité d'un dispositif de gestion en Afrique ne dépend pas seulement de sa robustesse technique, mais de sa capacité à entrer en résonance avec les valeurs locales, les modes de coordination sociale, les rapports hiérarchiques. Il en découle une exigence d'hybridation, d'adaptation, de co-construction des outils avec les acteurs de terrain. Le DICG devient ainsi un espace d'expérimentation, de dialogue interculturel, de traduction managériale entre les normes globales et les réalités locales.

## **2.2. L'apport de Nouvelles Technologies de l'Information et de la Communication : vers l'usage des progiciels intégrés de gestion**

L'intégration croissante des technologies numériques dans les processus organisationnels a radicalement transformé la manière dont les systèmes de contrôle de gestion sont conçus, mis en œuvre et utilisés. Parmi ces innovations, l'adoption des progiciels de gestion intégrés (ERP) représente une rupture profonde, tant sur le plan technique qu'organisationnel. Les ERP, en centralisant les données, les flux d'information et les processus décisionnels, redéfinissent les frontières classiques de la fonction de contrôle et appellent à un repositionnement stratégique de ses finalités. Dans ce contexte, la fonction de contrôle ne peut plus se limiter à un rôle de vérification des écarts budgétaires ; elle devient un acteur stratégique de la coordination, de l'anticipation et de l'accompagnement du changement organisationnel.

L'un des apports majeurs des ERP tient à leur capacité à instaurer une base de données unique et intégrée, à partir de laquelle tous les modules fonctionnels de l'entreprise (comptabilité, gestion des stocks, achats, ressources humaines, production, marketing, etc.) peuvent interagir en temps réel. Boitier (2008) insiste sur cette dimension systémique des ERP, qui substitue à une logique de juxtaposition d'outils une architecture unifiée, favorisant une vision transverse et intégrée de la performance. Dans une telle configuration, les contrôleurs de gestion accèdent non seulement à des informations actualisées en continu et en temps réel, mais sont également en mesure de produire des analyses plus fines, plus réactives et plus alignées aux enjeux stratégiques de l'organisation.

La transformation induite par les ERP ne s'arrête toutefois pas à la simple digitalisation des pratiques existantes. Elle implique une redéfinition des rôles, des compétences et des logiques d'action au sein de la fonction de contrôle. Comme le soulignent Etoumi et Benjelloun (2022), les ERP conduisent à un décloisonnement des responsabilités, une automatisation de certaines

tâches opérationnelles (notamment la collecte et la consolidation des données), mais aussi une montée en puissance des dimensions analytique, prospective et collaborative du contrôle. Le contrôleur de gestion devient alors un partenaire de la décision, un traducteur des données en enjeux, un animateur du dialogue entre les fonctions, et un garant de la cohérence entre l'opérationnel et le stratégique.

Cette mutation est porteuse de nombreux avantages, mais elle ne va pas sans tensions. D'un côté, la centralisation des données via l'ERP permet d'homogénéiser les indicateurs, de renforcer la traçabilité des flux, et de réduire les erreurs humaines. D'un autre côté, cette automatisation peut générer une perte de réflexivité, voire une déresponsabilisation des acteurs, si le système devient surdéterminant au détriment des capacités critiques locales. Boitier (2008) met en garde contre une forme de technicisation excessive du contrôle, où la richesse interprétative et contextuelle des données serait sacrifiée au nom d'une normalisation absolue. Il appelle dès lors à penser les ERP non pas comme des fins en soi, mais comme des leviers à articuler avec une lecture organisationnelle plus fine et plus située.

Par ailleurs, l'implantation d'un ERP transforme aussi les rapports de pouvoir internes et les routines de fonctionnement. Les anciennes logiques de cloisonnement fonctionnel sont remises en question au profit de processus intégrés, transversaux, souvent portés par une logique projet. Cette transversalité peut favoriser l'émergence d'une culture de la coopération, mais elle suppose également un effort d'alignement des intérêts, des langages et des temporalités entre les différentes unités de l'organisation. Dans ce sens, la réussite d'un ERP ne relève pas seulement de sa dimension technique, mais aussi, et surtout, de sa capacité à s'insérer dans une dynamique d'apprentissage collectif, de dialogue stratégique et de co-construction des outils de pilotage.

Le rôle du contrôleur de gestion, dans ce nouveau contexte, prend une dimension résolument politique et interprétative. Il ne s'agit plus uniquement de « faire parler les chiffres », mais d'inscrire l'information produite dans une trajectoire stratégique, de construire des représentations partagées, et de traduire les orientations globales en leviers d'action opérationnels. Etoumi et Benjelloun (2022) insistent sur cette hybridation des rôles : le contrôleur devient un courtier de l'information, un médiateur entre la technique et la stratégie, un agent de transformation organisationnelle. El Khazzi. T et al., (2026) rappelle à juste titre que **la littérature converge pour décrire une mutation profonde des missions du contrôleur de gestion, passant d'une fonction de suivi et de reporting à un rôle stratégique à plus forte valeur ajoutée.**

Ainsi, l'intégration des ERP reconfigure profondément la fonction contrôle en l'ouvrant à des enjeux nouveaux : maîtrise des systèmes d'information, compréhension des processus métiers, capacité d'anticipation, sens politique et compétences relationnelles. Elle impose une montée en complexité du rôle, mais offre aussi des opportunités inédites pour repositionner le contrôle de gestion comme une fonction au cœur de la création de valeur, de l'agilité et de la gouvernance contemporaine des organisations.

### **3. La plus-value des DICG : l'enrichissement du BSC de Norton et Kaplan**

L'objet de cette partie est de présenter les apports des DICG sur le pilotage de la performance globale des PME. A cet effet, l'enrichissement du modèle de BSC de Norton et Kaplan, à travers l'amélioration de l'axe « apprentissage organisationnel » sera présenté d'une part (III.1.) et l'utilité et l'apport du DICG (III.2.) d'autre part.

#### **3.1. L'amélioration et l'enrichissement de l'axe « Apprentissage Organisationnel »**

L'évolution du contrôle de gestion ne peut être pleinement saisie sans explorer l'apport majeur du BSC, introduit par Kaplan et Norton (1992), puis enrichi dans leurs travaux de 1996 et 2004. Cette approche constitue l'un des tournants conceptuels les plus décisifs dans l'histoire du pilotage organisationnel. Elle a profondément bouleversé la manière dont les organisations perçoivent, mesurent et orientent la performance. Alors que les approches classiques se concentraient principalement sur les indicateurs financiers et les logiques budgétaires à court terme, le BSC a introduit une perspective plus globale et systémique de la performance.

Kaplan et Norton (1992) ont ainsi proposé une structure à quatre dimensions complémentaires: la perspective financière, la perspective client, la perspective des processus internes, et la perspective d'apprentissage et de développement organisationnel. Ce cadrage permet aux entreprises de dépasser une vision strictement monétaire de la réussite pour intégrer des variables immatérielles et qualitatives, comme la satisfaction client, l'innovation ou le développement des compétences internes. Le BSC repose sur l'idée que la performance d'une organisation est le fruit de l'interdépendance de plusieurs leviers, dont certains ne se traduisent pas immédiatement dans les résultats comptables, mais en constituent des prédictors fondamentaux.

L'un des apports fondamentaux du BSC est son inscription dans une logique causale. Kaplan et Norton (1996) insistent en effet sur l'existence de liens de causalité entre les différentes dimensions du modèle. Par exemple, l'amélioration de la formation et de la motivation des salariés (perspective apprentissage organisationnel) permet d'optimiser les processus internes,

ce qui conduit à une meilleure satisfaction client, et in fine à une performance financière renforcée. Cette chaîne de valeur explicite invite les managers à réfléchir en termes d'alignement stratégique, de cohérence entre actions, ressources et finalités.

Par ailleurs, le BSC ne se contente pas de proposer une grille de lecture. Il s'agit d'un véritable instrument de gouvernance stratégique. Kaplan et Norton (2001) développent l'idée du « strategy-focused organisation », selon laquelle le BSC doit être le socle d'une dynamique collective d'alignement stratégique. Il permet, en ce sens, de décliner les orientations globales de l'entreprise en objectifs concrets, mesurables et partagés à tous les niveaux hiérarchiques. Le BSC devient alors un outil de communication managériale, de responsabilisation des acteurs, et de traduction opérationnelle de la stratégie.

L'évolution du BSC s'est également traduite par son intégration dans des systèmes d'informations plus larges, notamment les ERP et les plateformes de Business Intelligence. Cette hybridation technique permet une collecte automatisée des données, une visualisation dynamique des résultats et une réactivité accrue dans les prises de décision. Le BSC devient alors un outil vivant, interactif, capable de s'inscrire dans les routines quotidiennes de pilotage, sans se réduire à un rituel bureaucratique figé.

Les critiques n'en sont pas moins nombreuses. Certains auteurs pointent les risques d'une standardisation excessive des indicateurs, qui peut conduire à un effet de conformité plutôt qu'à un réel pilotage stratégique (Deville et Jany-Catrice, 2006). D'autres alertent sur la surcharge informationnelle générée par la multiplication des tableaux de bord, ou sur la difficulté à mobiliser les collaborateurs autour de dimensions perçues comme éloignées de leur réalité quotidienne (Lebas, 1995). La pertinence du BSC repose donc sur une articulation fine entre rigueur méthodologique et souplesse d'appropriation.

Malgré ces limites, l'approche multidimensionnelle du BSC a profondément influencé les pratiques de contrôle de gestion contemporaines. Elle a ouvert la voie à d'autres dispositifs intégrés, centrés sur la performance globale, le capital immatériel ou la création de valeur sociétale. Elle a également favorisé une meilleure articulation entre les logiques économiques et les enjeux humains, en réintégrant des dimensions longtemps négligées par les modèles financiers traditionnels. Dans les contextes émergents ou en mutation, comme celui des PME Africaines, le BSC peut offrir un cadre structurant, à condition d'être adapté aux réalités locales et aux ressources disponibles.

### 3.2. Utilité et apports d'un Dispositif Intégré de Contrôle de Gestion

L'essor des DICG dans les organisations modernes répond à un ensemble de fonctions fondamentales qui excèdent la simple rationalisation des opérations internes. Si historiquement, les systèmes de contrôle ont été associés à des objectifs de conformité et de surveillance, les attentes actuelles vis-à-vis des DICG se sont complexifiées, traduisant un besoin accru de centralisation de l'information, de coordination stratégique et de renforcement de la capacité d'apprentissage collectif. Ces fonctions structurantes permettent de penser le DICG non plus comme un simple agrégat technique, mais comme un levier d'intelligence organisationnelle, de performance durable et d'agilité managériale.

L'une des fonctions premières assignées au DICG concerne la centralisation et la fiabilisation des données. Dans un environnement informationnel fragmenté, saturé de signaux faibles, l'exigence de produire une information cohérente, partagée et consolidée devient un enjeu de gouvernance. Chenhall (2003), en étudiant les Management Control Systems (MCS), montre que la qualité, la pertinence et l'accessibilité des données sont directement corrélées à la capacité des acteurs à prendre des décisions éclairées et rapides. Le DICG, en unifiant les sources d'information via des systèmes intégrés (ERP, business intelligence, data warehouses), réduit les redondances, limite les erreurs de traitement et structure une base décisionnelle fiable. Cette fiabilisation de l'information permet ensuite d'assurer une meilleure coordination des décisions au sein des différentes entités de l'organisation. Ouchi (1979), dans sa typologie des mécanismes de contrôle, oppose le contrôle par les résultats au contrôle par les processus et met en évidence l'importance des dispositifs informationnels comme interface entre les rationalités divergentes. Le DICG joue ici un rôle de traducteur entre les unités, les niveaux hiérarchiques et les horizons temporels. Il harmonise les temporalités d'action (court terme vs long terme), réduit les asymétries informationnelles entre départements et favorise la cohérence des choix tactiques avec les orientations stratégiques. Cette capacité de coordination est particulièrement critique dans des contextes marqués par une forte incertitude, des arbitrages permanents, ou encore une multiplicité d'acteurs en tension (clients, actionnaires, régulateurs, partenaires sociaux...).

Mais au-delà de sa dimension structurante, le DICG est également porteur d'une ambition plus dynamique, celle de favoriser l'apprentissage organisationnel. En intégrant des mécanismes de feed-back, des boucles de rétroaction, des indicateurs d'alerte précoce, le dispositif ne se limite pas à enregistrer la performance passée : il devient un outil de questionnement, d'interprétation et d'expérimentation. Argyris (1977), dans ses travaux fondateurs sur la double boucle

d'apprentissage, montre que les organisations performantes sont celles capables non seulement de corriger les erreurs (apprentissage de simple boucle), mais aussi de remettre en cause les normes, les routines et les hypothèses sous-jacentes à leurs actions (apprentissage de double boucle). Le DICG, lorsqu'il est conçu comme un système ouvert et réflexif, permet aux acteurs de ne pas s'enfermer dans des routines myopes. Il les incite à interpréter les écarts non comme des anomalies à corriger mécaniquement, mais comme des signaux de transformation potentielle.

Kaplan et Norton (2004), dans l'approfondissement de leur modèle du BCS, introduisent la notion de « strategy maps », c'est-à-dire de représentations causales reliant les objectifs, les processus et les résultats. Cette approche favorise une compréhension partagée de la stratégie, tout en offrant un cadre de dialogue et d'expérimentation. Le DICG devient alors un espace de confrontation constructive des représentations, un terrain d'émergence des apprentissages croisés, un support à la créativité managériale.

Par ailleurs, la fonction apprenante du DICG ne peut se déployer que si le système favorise l'appropriation par les utilisateurs. L'efficacité du dispositif ne réside pas uniquement dans sa sophistication technique, mais dans la manière dont il est internalisé par les acteurs, rendu intelligible, et inséré dans les routines quotidiennes. Cela renvoie aux travaux de Revang (2007) sur la dimension politique des systèmes de contrôle, ou encore à ceux de Lorino (2003) sur l'importance du dialogue de gestion comme vecteur de sens. Un DICG trop normatif, conçu en surplomb, risque de produire du rejet, de la résistance passive, voire des détournements subtils.

**A l'inverse, un dispositif co-construit, articulé aux pratiques effectives et aux contextes locaux, devient un levier d'engagement et d'auto-régulation.**

En filigrane de ces fonctions se dessine une vision renouvelée du contrôle de gestion, moins centrée sur la surveillance que sur la capacitation, moins préoccupée par la conformité que par la cohérence stratégique, moins rigide que dialogique. Cette évolution correspond à une transformation plus large des paradigmes de gestion, marquée par le passage d'une logique de commandement à une logique de régulation intelligente, distribuée et évolutive (Simons, 1995 ; Weick et Sutcliffe, 2001). Le DICG devient alors une structure « organique », qui se reconfigure au gré des apprentissages, des tensions internes et des mutations de l'environnement. Sa valeur ajoutée ne réside pas uniquement dans les résultats qu'il permet de mesurer, mais dans les processus qu'il rend possibles : arbitrages éclairés, alignement des énergies, émergence de solutions inédites, renforcement de la capacité collective à agir dans l'incertain.

## Conclusion

Cette recherche avait pour objectif principal d'analyser les contours théoriques d'implantation d'un DICG au sein des PME, et de présenter les préalables théoriques, l'implantation proprement dite ainsi que les apports des DICG dans la production des informations pertinentes et sur le pilotage de la performance globale des PME. Cet objectif s'inscrivait dans une volonté plus large de dépasser les approches classiques du contrôle de gestion, souvent conçues pour des organisations stables et fortement formalisées, afin de proposer un dispositif capable de fonctionner dans des contextes marqués par l'instabilité, l'informalité et même le désordre organisationnel. Pour atteindre cet objectif principal, la recherche s'est articulée autour de plusieurs sous-objectifs. Il s'agissait, dans un premier temps, de présenter les facteurs préalables à l'implantation qui permettraient l'appropriation et l'efficacité du DICG dans les PME. Dans un second temps, la recherche a présenté les processus et démarches théoriques d'implantation d'un DICG pour répondre concrètement aux besoins des dirigeants. Enfin, il a été question de présenter ses apports.

Ces objectifs ont découlé d'une question centrale qui avait guidé l'ensemble du travail, à savoir : comment construire et implanter un DICG dans la littérature ? Cette question principale s'était déclinée en trois sous-questions portant respectivement sur les facteurs préalables à l'implantation du dispositif, sur son contenu fonctionnel et sur les modalités concrètes de sa mise en œuvre ainsi que sur son impact sur le pilotage de la performance globale des PME.

Cette interrogation prenait appui sur un constat largement documenté, malgré leur poids économique et social, les PME Camerounaises font face à une forte mortalité, largement imputable à des insuffisances en matière de planification, de gestion et de pilotage. La littérature montre que le contrôle de gestion y restait souvent réduit à une simple fonction comptable, orientée vers le respect des obligations fiscales, sans réelle articulation avec la stratégie, les processus internes et la prise de décision quotidienne.

Sur le plan théorique, cette recherche apporte plusieurs contributions originales. Elle contribue à une Africanisation du contrôle de gestion, en montrant que les dispositifs de pilotage doivent être pensés en cohérence avec les logiques culturelles, l'oralité, les pratiques informelles et les trajectoires propres aux PME Camerounaises. En mobilisant le cadre du Balanced Scorecard, la recherche montre également comment le renforcement du système d'information améliore l'axe apprentissage organisationnel, transforme les processus internes, accroît la satisfaction des clients et, à terme, renforce la performance financière.



Sur le plan managérial, le DICG apparaît comme un cadre souple, capable d’accompagner les dirigeants dans la structuration progressive de leur pilotage, sans rupture brutale avec les pratiques existantes.

Enfin, plusieurs perspectives de recherche se dégagent, notamment l’approfondissement quantitatif des effets du DICG sur la performance, l’étude comparative avec d’autres contextes Africains, ou encore l’analyse du rôle des technologies numériques dans l’évolution des dispositifs intégrés de contrôle de gestion. Dans nos prochaines éditions, nous essayerons de présenter également notre modèle théorique contextualisé de construction et de mise en place du DICG dans l’environnement camerounais en le confrontant aux données réelles sur le terrain. Aussi, notre modèle conceptuelle contextualisé d’enrichissement du BSC de Norton et Kaplan pourra être présenté et analysé dans le fond. Ces approfondissements futurs de nos recherches pourront alors offrir aux PME africaines en général et camerounaises en particulier un schéma empirique, cohérent et facile du DICG adapté à leur contexte. Nous proposerons également ce que nous appellerons « **le dépliant de chevet de l’entrepreneur africain** » dans lequel seront présentés, de façon détaillée, les outils ainsi que le processus d’opérationnalisation du DICG pour l’amélioration de leur système de gestion et de leur pilotage.

## BIBLIOGRAPHIE

- Anthony, R. N. (1965), “Planning and Control Systems: A Framework for Analysis”, Harvard Business School Press, pp. 1–180.
- Argyris, C., & Schön, D. (1978), “Organizational Learning”, Addison-Wesley, pp. 1–344.
- Bencheikh, S., & Tarmidi, M. (2022), “Systèmes de contrôle et performance organisationnelle”, *Revue Française de Gestion*, 48(300), 87–104.
- Berry, A. J., & Otley, D. (2004), “Case-based research in management accounting”, *Management Accounting Research*, 15(2), 231–255.
- Boitier, M. (2008), “ERP et contrôle de gestion”, *Finance Contrôle Stratégie*, 11(1), 35–58.
- Bouquin, H. (2006), “Le contrôle de gestion”, PUF, pp. 1–480.
- Chapellier, P., & Mohammed, A. (2010), “Contrôle de gestion et PME”, *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 16(2), 123–148.
- Chenhall, R. H. (2003), “Management control systems design within its organizational context”, *Accounting, Organizations and Society*, 28(2–3), 127–168.  
[https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00038-5](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00038-5)
- Chiapello, E. (1998). *Artistes versus managers: Le management culturel face à la critique artiste*. Paris, France: Métailié.
- Dacquin, P. (2008), “Implantation des systèmes de contrôle de gestion”, *Revue Française de Comptabilité*, 413, 45–60.
- Denison, D. R. (1990), “Corporate Culture and Organizational Effectiveness”, John Wiley & Sons, pp. 1–267.
- Giddens, A. (1984). *The constitution of society: Outline of the theory of structuration*. Cambridge, UK: Polity Press.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992), “The Balanced Scorecard-Measures that Drive Performance”, *Harvard Business Review*, 70(1), 71–79.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996), “Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System”, *Harvard Business Review*, 74(1), 75–85.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2004), “Strategy Maps”, Harvard Business School Press, pp. 1–454.
- Lorino, P. (2003), “Méthodes et pratiques de la performance”, Éditions d’Organisation, pp. 1–320.

- Macintosh, N. B., & Scapens, R. W. (1990). Structuration theory in management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 15(5), 455–477. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(90\)90028-S](https://doi.org/10.1016/0361-3682(90)90028-S)
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008), “Management control systems as a package”, *Management Accounting Research*, 19(4), 287–300.
- Miller, P., & O’Leary, T. (2007). Mediating instruments and making markets: Capital budgeting, science and the economy. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7–8), 701–734. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2007.02.003>
- Moisdon, J.-C. (1997). *Du mode d’existence des outils de gestion: Les instruments de gestion à l’épreuve de l’organisation*. Paris, France: Seli Arslan.
- Ngongang, D. (2013), “Contrôle de gestion et PME camerounaises”, *Revue Africaine de Management*, 2(1), 45–62.
- Ngongang, D. (2021), “Informatisation comptable et qualité de l’information financière des PME”, *Revue Africaine de Management*, 6(2), 55–78.
- Ouchi, W. G. (1979), “A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms”, *Management Science*, 25(9), 833–848.
- Simons, R. (1995), “Levers of Control”, Harvard Business School Press, pp. 1–232.
- Tachouola, J. (2019), “Pratiques de contrôle de gestion dans les PME camerounaises”, Thèse de doctorat, Université de Yaoundé II.
- Takoudjou, A., & Teulon, F. (2015), “Culture et appropriation des outils de gestion”, *Revue Internationale PME*, 28(3–4), 87–110.
- Takoudjou, A., et al. (2018), “Logiques identitaires et dispositifs de gestion”, *Gestion 2000*, 35(2), 45–67.
- Yin, R. K. (2018), “Case Study Research and Applications”, Sage Publications, pp. 1–352.
- Tachouola, V., (2019). Les déterminants des systèmes de contrôle de gestion dans les PME camerounaises. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*.
- Ngongang, D. (2013). Système d’information comptable et contrôle de gestion dans les entreprises camerounaises. *Revue Gestion et Organisation*, 5(2), 113-120.
- Sidqui, A., et Makhroute, M. (2021). L’impact des outils du contrôle de gestion sur la performance de l’entreprise. *Revue CCA*, 5(3), 456-476.
- Boitier, M. (2008). L’influence des systèmes de gestion intégrés sur l’intégration des systèmes de contrôle de gestion. *CCA*, 14(1), 33-48.



Meyssonnier, F., et Pourtier, F. (2006). Les ERP changent-ils le contrôle de gestion ?, *CCA*, 12(1), 45-64.

Bencheikh, E.A., et Tarmidi, S. (2022). L'implantation d'un ERP au niveau de la fonction de contrôle de gestion : Cas COSUMAR. *Revue Française d'Économie et de Gestion*, 3(9), 1-12.

Erraoui, Y., et Slimani, H. (2021). Contrôle de gestion et systèmes ERP : sens d'une relation. *IJFAEMA*, 3(4).

Etoumi, F.E., et Benjelloun, S. (2022). L'impact des systèmes d'information intégrés sur le contrôle de gestion. *IJAFAME*, 3(4-3), 174-189.

El Khazzi. T et al., (2026) « L'impact de l'intelligence artificielle sur le pilotage de la performance durable et la transformation du contrôle de gestion : proposition d'un modèle conceptuel », revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 10 : numéro 1 » p-8.

Boudribila, M., et Elouidani, A. (2023). Facteurs de contingence, SIC et contrôle de gestion : Revue de littérature. *IJAFAME*, 4(3-1), 341-364.