

Quelles perspectives de recherches sur le contrôle de gestion en Afrique ?

François MEYSSONNIER

Professeur à l'Université de Nantes

IAE de Nantes, Chemin de la censive du tertre, 44000 Nantes, France

Courriel : francois.meyssonnier@univ-nantes.fr

Résumé :

Une réflexion est menée sur les pistes de recherches les plus prometteuses en matière de contrôle de gestion des entreprises africaines à partir d'un regard extérieur. Trois grands thèmes sont proposés : l'étude des schémas cognitifs et de la qualité des décisions de gestion dans l'économie souterraine et la réflexion sur ce que la modélisation comptable liée au passage à un statut d'entreprise formelle peut apporter ; l'analyse de la nature et de l'usage des instruments universels d'aide à la prise de décision des petites entreprises formelles et leur juxtaposition à des dispositifs assurant la convergence des comportements, ancrés eux dans la réalité psychosociologique contingente des sociétés africaines ; l'étude des systèmes de pilotage de la performance et du rôle des contrôleurs de gestion dans les grandes entreprises nationales publiques ou privées et les groupes multinationaux.

Mots-clés : Contrôle de gestion, Afrique, rationalité, contextes, cultures.

Introduction

Il peut sembler étonnant qu'un universitaire non africain développe son point de vue sur un sujet qui concerne d'abord et avant tout les collègues du continent, celui des perspectives de recherche qui lui apparaissent comme les particulièrement intéressantes, prometteuses, nécessaires à étudier en matière de contrôle de gestion des entreprises africaines. En effet on peut estimer que seuls les acteurs de la région, liés au terrain, sont légitimes pour s'intéresser à une question qui les concerne en premier lieu. Pour notre part, nous pensons à l'inverse que tout point de vue peut être utile à partir du moment où il entre dans le cadre d'un échange scientifique argumenté, respectueux et bienveillant. Nous savons en France comment, par exemple, les points de vue d'historiens étrangers sur notre passé ont pu contribuer à faire progresser notre connaissance historique (il suffit de penser à la contribution de Robert Paxton historien américain sur la période du régime de Vichy pendant l'occupation allemande en France de 1939 à 1945).

Nous n'allons pas présenter ici des résultats de recherches ou des comptes rendus d'études précis même si nous avons encadré les thèses *in situ* de plusieurs chercheurs d'Afrique subsaharienne alors qu'ils demeuraient sur le continent africain et publié des études analysant les réalités du contrôle de gestion au Sénégal (Bampoky et Meyssonier 2012) ou à Djibouti (Awaleh Osman et Meyssonier 2018). Il s'agit juste pour nous de discuter, avec les chercheurs africains en contrôle de gestion, des enjeux et des spécificités du contrôle de gestion en Afrique et des programmes de recherche qui nous semblent les plus intéressants aujourd'hui.

Dès les années 90, le débat sur la « science gestionnaire » était présent. Un point de vue critique bien représenté par Labazée (1990) estimait ainsi dans la Revue Tiers Monde que « *dans les pays d'Afrique de l'Ouest, le degré d'adaptation des entreprises à la norme comptable et gestionnaire, mesuré par la présence ou l'absence de signe aisément repérables (modalités d'embauche, organigramme par fonctions, utilisation des bénéfiques, tenue d'une comptabilité d'exploitation, etc.) fonctionne comme critère d'efficacité des promoteurs d'entreprise, commande l'accès aux crédits, aux marchés publics, aux instances d'encadrement ou de promotion des entreprises, valorise ou dévalorise les réputations attribuées à chaque fraction du monde des affaires* ». Pour lui le mythe techniciste renvoyait essentiellement à des fonctions sociales au service des dominants. A l'inverse, quasiment au même moment, Dia (1991)

constatait dans la Revue Internationale de la PME que le management traditionnel des entreprises africaines montrait ses carences et qu'il fallait développer des pratiques de gestion *« combinant les spécificités culturelles de l'Afrique avec les principes de rigueur, de rationalité et de méthode, lesquels sont encore caractéristiques d'une gestion de type occidental, mais dont la valeur et l'efficacité doivent être considérées comme universelles »*.

Notre contribution cherche à voir comment on peut dépasser ce débat général, entre la rationalité de gestion perçue comme un mythe inopérant ou comme une nécessité pour le développement économique, en développant des perspectives de recherches identifiées dans le champ du contrôle de gestion en Afrique. Depuis que la communauté académique comptable d'Afrique francophone s'est structurée autour des Journées d'Etudes Africaines en Comptabilité et Contrôle qui se sont tenues en 2016 et 2017 à Dakar (Sénégal), en 2018 à Douala (Cameroun) et en 2019 à Abidjan (Côte d'Ivoire) et avec la création de la section Afrique de l'Association Francophone de Comptabilité en 2017, il est possible d'échanger entre chercheurs en comptabilité et contrôle à l'échelle du continent et s'ouvrent des opportunités d'études concrètes coordonnées en matière de contrôle de gestion dans les entreprises africaines. Pour explorer ces possibilités, nous commencerons par revenir sur les spécificités africaines les plus marquantes (partie 1) avant d'aborder les pistes de recherche envisageables (partie 2).

1. Les spécificités africaines

Plusieurs dimensions caractérisent les économies africaines et impactent la mise en œuvre des pratiques de gestion des entreprises et donc de leurs dispositifs de contrôle de gestion : l'importance du secteur informel (section 1), le développement difficile du contrôle de gestion dans les entreprises africaines aux référents culturels spécifiques (section 2), les besoins en cadres d'entreprises africains bien formés pour apporter leur contribution au développement économique potentiel du continent (section 3).

1.1. Une économie souterraine très importante

Au niveau du continent africain, il existe un secteur informel que le FMI définit comme « *les entreprises familiales qui produisent une certaine valeur marchande sans être enregistrées et plus généralement la production souterraine résultant d'activités productives qui sont le fait d'entreprises enregistrées mais peuvent de pas être déclarées aux autorités en vue d'échapper à la réglementation ou à l'impôt, ou parce qu'elles sont illégales* ». Par exemple au Sénégal il y a plus de 400 000 unités économiques (de l'entreprise individuelle au grand groupe) dans le fichier RGE (Recensement Général des Entreprises). L'Agence Nationale de la Statistique et de la Démographie (ANSD) estime qu'à 97% il s'agit d'entreprises individuelles informelles. La part du secteur informel dans le PIB des pays africains varie de 25% (comme en Afrique du Sud) à près de 65% (comme au Bénin ou au Nigéria). En moyenne en Afrique sub-saharienne, on estime que l'économie souterraine représentait pendant la période 2010-2014 environ 38% du PIB comme en Amérique latine (40%) et beaucoup plus qu'en Europe (23%).

Ce secteur est une caractéristique majeure des économies africaines. Il emploie une part très importante de la population (de 30 à 90% de l'emploi non agricole selon les pays) et, en période de crises ou de difficultés économique, il joue le rôle d'amortisseur et permet à la société de tenir. Pour certains, l'économie informelle serait même une bonne « mauvaise pratique » (Pesqueux 2012). Mais il peut aussi être le refuge d'activités illégales. Il représente une fuite de ressources économiques pour la collectivité nationale en ne payant pas l'impôt. Cela peut-être un lieu d'inefficiences économiques, de décisions hasardeuses, de dilapidations de potentiels de croissance. C'est pour ces raisons que la plupart des pays essaient non pas de combattre l'économie souterraine mais de la faire muter en une économie reconnue, plus transparente, ouverte sur une concurrence loyale et favorable à la modernisation des méthodes de gestion. Le Rwanda semble actuellement le pays le plus avancé sur le continent dans la voie de la lutte contre la corruption, de la simplification du code du commerce, de la réduction des procédures administratives de création d'entreprises, de la modération des charges sociales et fiscales pesant sur les entreprises enregistrées. Il a ainsi réussi à réduire considérablement le poids de son secteur informel et il connaît aussi un des plus forts taux de croissance depuis plusieurs années parmi les économies africaines.

Si on est enseignant chercheur en comptabilité et contrôle de gestion, c'est parce qu'on est convaincu des mérites de la gestion transparente et rationnelle au sein d'entreprises formelles.

Les universitaires africains spécialistes de la comptabilité peuvent diverger sur les modalités de la normalisation comptable africaine, ils croient quand même profondément aux vertus de la modélisation comptable des entreprises au travers des écritures et des principaux documents comptables qui en résultent, bilan et compte de résultat. Comme leurs confrères experts-comptables ils sont des acteurs et des militants de la transformation des activités économiques souterraines du secteur informel en entreprises déclarées et bien gérées, respectant les règles juridiques, fiscales et sociales. De leur côté, les universitaires africains spécialistes du contrôle de gestion peuvent avoir des points de vue divergents sur les modes d'adaptation des outils de gestion universels au contexte africain, mais ils croient quand même profondément aux vertus des calculs de coûts ou de seuil de rentabilité, aux méthodes de choix d'investissements, à l'utilité des documents prévisionnels en matière de trésorerie et de résultat, à la nécessité d'avoir des indicateurs de pilotage et des tableaux de bord adaptés. Comme leurs confrères comptables, contrôleurs de gestion ou directeurs administratifs et financiers en entreprise, ils sont des agents de la modernisation de la gestion interne des entreprises et du développement de la transparence, de la rigueur et de l'efficacité des pratiques de gestion. Le combat pour le développement d'une gestion rationnelle d'entreprises formelles fait donc partie, nous semble-t-il, de la vocation et de l'identité des enseignants-chercheurs en comptabilité et contrôle du continent.

1.2. Un contrôle de gestion à légitimer dans les entreprises

Si on sait très peu de choses des pratiques de gestion des entreprises informelles en raison de leur caractère souterrain, on a un peu plus d'informations sur les entreprises déclarées et reconnues et on mesure un peu mieux les progrès à réaliser en matière de contrôle de gestion dans ces entreprises africaines formelles. La connaissance académique est toutefois encore assez limitée.

Le recensement des articles de recherche sur le contrôle de gestion en Afrique dans les principales revues francophones du champ, CCA, FCS et ACCRA, montre la faiblesse des connaissances. On ne trouve aucun article sur les pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises privées d'Afrique sub-saharienne dans les dix dernières années dans *Comptabilité Contrôle Audit* (principale revue francophone en comptabilité et contrôle). Dans *Finance Contrôle et Stratégie*, qui s'intéresse aussi au contrôle de gestion et dont les articles sont accessibles en ligne depuis 2012, on ne trouve là non plus aucun article sur le contrôle de gestion

des entreprises en Afrique. On en trouve un, de Diop (2018) consacré aux calculs de coûts, dans *Audit Comptabilité Contrôle : Recherches Appliquées* (la seconde revue de l'AFC qui existe depuis 2018). Diop (2018) y étudie les motifs managériaux à la non adoption des nouvelles méthodes de calculs de coûts dans 62 entreprises sénégalaises de taille moyenne ou grande et il montre que la méthode des coûts complets sur la base des centres d'analyse demeure prépondérante car elle est robuste et répond aux besoins des utilisateurs.

On peut élargir la recherche aux revues francophone généralistes susceptibles de s'intéresser au contrôle de gestion en Afrique sub-saharienne : RFG, MI et RSDG. Au cours des dix dernières années, il y a eu dans la *Revue Française de Gestion* un article consacré à l'économie informelle (Pesqueux 2012) et deux à l'activités des managers des filiales des groupes multinationaux (Mahamat 2012 ; Chevrier et Segal 2012) mais aucun consacré spécifiquement au contrôle de gestion dans les entreprises en Afrique. Dans la revue québécoise *Management International*, on ne trouve pas d'articles en contrôle de gestion dans les entreprises africaines si on interroge la classification du site à l'onglet « comptabilité-finance » mais on en trouve quelques-uns à l'onglet « management général » : Lubatkin (1996) ; Boiral et Mboundou (2004) ; Mutabazi (2004) ; Pierre (2004). Ces articles consacrés aux entreprises formelles installées en Afrique s'intéressent plus aux aspects universaux ou contingents des concepts de la gestion et au management interculturel qu'aux pratiques instrumentées spécifiques de contrôle de gestion. Lubatkin (1996), en prenant l'exemple des styles de management de Mintzberg, montre que les cadres universels de compréhension de la gestion des entreprises s'appliquent bien aux entreprises sénégalaises publiques ou privées, grandes ou plus petites. Boiral et Mboundou (2004) montre qu'en période de troubles et de guerre le management africain avec ses solidarités communautaire est assez efficace tout en s'ouvrant progressivement aux méthodes modernes et rationnelles de management. Mutabazi (2004) à partir de l'étude de cas d'une équipe de managers afro-occidentaux à la tête d'une grosse entreprise industrielle du Sénégal met en évidence les problèmes liées aux différences culturelles perçues ou supposées entre les managers locaux et les cadres expatriés. Pierre (2004) met en évidence que les cadres internationaux se caractérisent moins par une culture transnationale des élites que par un rapport distancié et complexe aux identifications ethniques ou nationales. Dans la revue *Recherches en Sciences de Gestion*, on trouve, au cours des dix dernières années, deux articles d'analyse des pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises africaines : Bampoky et Meyssonier (2012) et Awaleh Osman et Meyssonier (2018). Bampoky et Meyssonier (2012) décrivent les pratiques de contrôle de gestion dans les

entreprises formelles du Sénégal et ils mettent en évidence des modes de contrôle de gestion assez différents selon qu'on a affaire à des entreprises privées familiales de taille petite ou moyenne, à des entreprises publiques ou para-publiques récemment privatisées ou aux filiales de groupes multinationaux. Awaleh Osman et Meyssonier (2018) effectuent un travail comparable cette fois-ci sur l'ensemble du tissu économique (au demeurant assez réduit en importance) de Djibouti et arrivent à des résultats analogues.

Après le passage par ces revues francophones reconnues et classées par le Conseil National des Universités français, regardons maintenant ce qui se publie sur le continent africain avec une certaine visibilité externe dans les revues RAM, RAG et la Revue CAMES - Economie et Gestion. La *Revue Africaine de Management* est généraliste et on y trouve six articles consacrés au contrôle de gestion : Diop (2016) ; Ngongang et Noumouen Njoyo (2018) ; Hanko (2019) ; Wade et Dieng (2019 a et b) ; Takoudjou, Ndjanyou, Kembou et Hikouatcha Kenfack (2019). Les articles de Diop (2016) et de Wade et Dieng (2019 a et b) s'intéressent aux usages des outils de calculs de coûts dans les entreprises sénégalaises. Ngongang et Noumouen Njoyo (2018) et Hanko (2019) étudient les leviers du contrôle et les systèmes de contrôle de gestion dans les PME au Cameroun. Si Ngongang et Noumouen Njoyo trouvent que les services de contrôle de gestion sont partout présents, Hanko distingue le cas de supervision directe par le propriétaire dirigeant, le cas où un superintendant assure le contrôle et le cas où l'appartenance communautaire ethnique des membres de l'entreprise assure la convergence des comportements. Takoudjou Nimpa, Ndjanyou, Kembou et Hikouatcha Kenfack montrent l'importance de la relation contrôleur de gestion - managers opérationnels pour la performance des entreprises camerounaises (au moins telle que perçue par les acteurs et donc plutôt proche de la satisfaction au travail). Dans la nouvelle version de la *Revue Africaine de Gestion* on trouve un article sur le contrôle de gestion en Afrique sub-saharienne (Togodo Azon 2018) qui montre qu'une entreprise industrielle dominante sur le marché national des ciments du Bénin, qui a été privatisée et est maintenant la filiale d'un groupe français privé, possède encore un système de contrôle de gestion à dominante bureaucratique. Dans la *Revue CAMES - Economie et Gestion*, le n°3 de 2017 est consacré à une sélection des meilleures communications présentées aux premières Journées d'Etude Africaines en Comptabilité et Contrôle (JEACC) qui se sont tenues en décembre 2016 à Dakar. Parmi les huit communications sélectionnées, trois portent sur le contrôle de gestion dans les entreprises africaines. Dieng (2017) s'intéresse à la diffusion de la méthode ABC au Sénégal et Diop (2017), de façon indépendante, fait une comparaison avec le cas d'autres pays. De son côté Houngo examine la légitimité du contrôleur

de gestion dans une grande entreprise publique béninoise. Dans le volume 1, n°2 de la même *Revue CAMES - Economie et Gestion*, en 2018, parmi les meilleurs articles sélectionnés de la deuxième JEACC, un article s'intéresse à la mise en place concrète du contrôle de gestion dans une université togolaise (Bigou-Laré et Kounetsron 2018).

On voit bien après ce panorama partiel, qui ne prend pas en compte les revues nationales africaines généralistes en gestion (dont il est plus difficile de l'extérieur d'évaluer la rigueur scientifique, la pertinence des article et l'ampleur du lectorat) que parmi cette vingtaine de contributions une part non négligeable provient du Sénégal (avec une orientation plutôt instrumentale) et du Cameroun (avec une orientation plutôt comportementale). La plupart des travaux portent sur l'usage déclaré des calculs de coûts (avec probablement des biais importants dans le recueil des informations) et sur les systèmes globaux de contrôle organisationnels dans les entreprises (PME privées ou filiales de grands groupes internationaux essentiellement). Par ailleurs, les spécificités culturelles des sociétés africaines ont bien évidemment des conséquences en termes de management et plus particulièrement au niveau des pratiques de contrôle organisationnel (qui sont surtout étudiées dans *Management International*). Ceci a depuis longtemps été mis en évidence par Hofstede (pour une synthèse voire Hofstede 2011) et d'Iribarne (pour les adaptations en contexte africain, voir d'Iribarne 1990 et 2007). Ces travaux à dimension psychosociologique ouvrent une voie importante aux recherches en gestion portant sur les modes d'action déployés en vue d'assurer la convergence des comportements dans les entreprises africaines. Ceci est aussi développé sous différentes facettes dans l'ouvrage collectif consacré aux organisations africaines sous la direction de Biwolé-Fouda, Causse et Ngantchou (2018). Gervais et Kaboré (2007) qui appliquent le modèle d'Hopstede aux entreprises burkinabées caractérisent leur management par l'importance de plusieurs facteurs : communautarisme, mythe du chef, conception élastique du temps, magie et fatalisme, respect des anciens. Ils conseillent donc la mise en place d'un système de gestion qu'ils qualifient de paternaliste protecteur, fondé sur la décentralisation, l'usage de manuels de procédures, la prise en charge des familles plus que des individus.

1.3. La formation des futurs contrôleurs de gestion à développer

La recherche en contrôle de gestion a un objectif prioritaire de connaissance scientifique et doit être réalisée avec rigueur. Mais la recherche en contrôle de gestion doit aussi répondre à la demande des entreprises en matière d'instrumentation de gestion (méthode de calculs de coûts,

systèmes budgétaires adaptés, tableaux de bord opérationnels et stratégiques) et de conseils à la gestion (depuis la recherche intervention jusqu'à la valorisation de la recherche dans des prestations de conseil aux entreprises). Les chercheurs en contrôle de gestion doivent donc produire des connaissances pertinentes et répondre à la demande sociale du tissu économique qui les entoure. Enfin la plupart des chercheurs en contrôle de gestion sont des enseignants-chercheurs qui forment leurs étudiants aux métiers de la comptabilité, du contrôle et de l'audit et la recherche qui doivent donc nourrir leur enseignement grâce aux recherches récentes afin d'améliorer les qualifications des futurs acteurs de la gestion des entreprises.

On ne manque pas d'étudiants en Afrique, ni de diplômés mais l'adéquation des formations aux besoins pour le développement n'est pas forcément toujours optimale. Les formations littéraires, aux humanités ou à l'économie théorique sont nombreuses. Les formations aux techniques appliquées de gestion ne sont peut-être pas encore suffisantes ni adaptés aux nécessités du développement économique. Les enseignants de ces formations doivent transmettre des connaissances à leurs étudiants sur « ce qui devrait être » et sur « ce qui est ». Ils doivent présenter par exemple les principes, démarches et outils universels du contrôle de gestion. Mais ils doivent aussi préparer les futurs contrôleurs de gestion à agir dans l'environnement réel, dans lequel ils seront immergés, en prenant en compte que certains outils ne pourront être déployés car inadéquats au contexte ou seront mis en œuvre avec des difficultés, des adaptations et risquent parfois d'être trahis ou déformés ne remplissant plus l'objectif qui leur aura été fixé. Partout, en France comme en Afrique, on est confronté à cet écart entre le souhaitable et le possible. Mais dans les pays en développement, dans les économies en transition, insérés dans la mondialisation mais avec leurs spécificités, l'écart entre l'outillage et les techniques rationnelles perçues comme occidentales d'une part, les valeurs et cultures traditionnelles d'autre part, est beaucoup plus important et doit être spécifiquement pris en compte.

Dans ces conditions, la recherche en contrôle de gestion est indispensable pour enrichir le contenu des enseignements. Les études de cas, les recherches de terrain, les échanges avec les professionnels nourrissent et améliorent la qualité des connaissances transmises dans les cours. La recherche en contrôle de gestion permet aussi d'adapter les formations aux profils des postes que viseront les futurs diplômés car il y a fatalement des écarts très importants entre les contrôleurs de gestion des filiales des multinationales (travaillant avec les dernières technologies, dialoguant avec le siège du groupe et déployant sur le terrain les systèmes

d'information et les démarches d'amélioration les plus modernes appliquées au niveau mondial) et les contrôleurs de gestion des petites entreprises privées locales (qui créeront la fonction dans un environnement très peu outillé, peu rationnel, dans un contexte où les liens familiaux, les solidarités ethniques, les valeurs traditionnelles, la religion ou la magie sont prédominantes).

Les programmes de recherche à développer en Afrique dans le champ du contrôle de gestion pourraient donc prendre en compte ces trois éléments majeurs : la nécessaire mutation des activités économiques souterraines vers la formalisation et la transparence ; le développement de la rationalité de gestion dans les entreprises africaines ; la prise en compte pour la formation des étudiants des réalités très diverses du métier de contrôleur de gestion en Afrique.

2. Les pistes de recherche envisageables

Il nous semble que la communauté africaine des chercheurs en contrôle pourrait s'intéresser aux modes de raisonnement et schémas cognitifs des animateurs des TPE de l'économie souterraine pour en expliquer la résilience et les limites et analyser les apports du passage à un mode de fonctionnement déclaré et plus formel s'appuyant sur la modélisation comptable de la performance de l'entreprise (section 1). Une réflexion sur le contrôle de gestion des PME africaines pourrait étudier l'instrumentation du contrôle de gestion et éventuellement mettre en évidence la dichotomie entre les aspects universels du volet « outils d'aide à la décision » et les dimensions contingentes avec certains aspects spécifiquement africains du volet « dispositifs assurant la convergence des comportements » (section 2). Enfin, dans les grandes entreprises nationales publiques ou privées et dans les groupes transnationaux, on pourrait s'intéresser aux modes de fonctionnements des systèmes globaux de pilotage de la performance et au rôle des contrôleurs de gestion (section 3).

2.1. Comment gère-t-on une activité de l'économie souterraine et quel est l'apport de la modélisation comptable lors du passage d'une activité économique au secteur formel ?

Dans les activités informelles, la production est mise en œuvre par une personne ou quelques-unes unis par des liens de famille, d'ethnie ou d'amitié dans le cadre de micro-structures uni-

personnelles ou réduites à quelques individus. La convergence des comportements (s'il n'y a pas qu'un seul producteur impliqué) est assurée par une supervision directe et des solidarités encadrées dans la société traditionnelle africaine, extérieures à la sphère économique. Le contrôle de gestion n'est donc pas utile pour assurer la convergence des comportements. L'autre dimension du contrôle de gestion est l'aide à la décision du type : calcul et analyse des coûts, prévision de trésorerie, seuil de rentabilité, choix d'investissement, etc. Souvent les acteurs de l'économie informelle sont des autodidactes qui ont développé une activité pour subvenir à leurs besoins et à ceux de leurs familles dans une logique de subsistance. Ils manipulent rarement des outils rationnels, se contentant souvent de schémas cognitifs plus ou moins explicites. Il y a là un champ d'études intéressant. On peut supposer que l'expérience accumulée dans un métier ou dans un type d'affaires leur permet de prendre des décisions appliquées aux processus productifs actionnés qui les amènent malgré tout à des choix pertinents dans un cadre réduit. Par contre ces savoirs faire empiriques risquent d'être moins efficaces quand l'activité se développe, quand les processus productifs se complexifient ou se transforment.

Piste de recherche 1 a : Existe-t-il des savoirs implicites et informels, sous la forme de schémas cognitifs ou de raisonnements embryonnaires, qui permettent dans des contextes spécifiques du secteur informel de l'économie de prendre des décisions optimales ? Peut-on les identifier, les caractériser, en faire une classification ?

Le passage d'activités informelles à la constitution d'entreprises déclarées avec un régime simplifié et des modalités de mise en œuvre réduites et rapides se traduit essentiellement par l'existence de documents comptables de synthèse sous la forme d'un compte de résultat et d'un bilan. Si les acteurs des petites entreprises n'ont pas besoin de maîtriser le passage des écritures comptables ni les méthodes de calcul des coûts, il faut malgré tout qu'avec l'aide d'experts-comptables ou de conseillers en gestion ils puissent s'approprier la représentation comptable de leur activité productive pour, en s'appuyant sur les documents comptables formels, développer une gestion efficace (car dans les petites entreprises, on peut se servir du compte de résultat et du bilan pour faire des analyses de gestion et prendre des décisions opérationnelles).

Piste de recherche 1 b : En quoi la modélisation comptable de l'entreprise, réalisée lors du passage à l'économie formelle, peut-elle être un facteur d'amélioration des prises de décision

en matière de gestion et comment accompagner cette transformation pour être le plus efficient possible ?

2.2. Quelles est la nature des pratiques de contrôle de gestion des PME africaines ?

Nous allons nous intéresser maintenant aux PME déclarées mais qui peuvent avoir des logiques déterminées par d'autres éléments que la performance économique pure et des comportements relevant de certaines pratiques informelles. Nous sommes ici dans une catégorie intermédiaire entre les activités souterraines du secteur informel et la rationalité des grandes entreprises.

Nous avons vu que dans la littérature africaine en contrôle de gestion, beaucoup d'études portent sur les calculs de coûts. Il s'agit pourtant de résultats relativement fragiles car administrés sous la forme de questionnaire, faisant référence souvent à des techniques ou concepts inconnus des répondants, avec des biais déclaratifs très forts et des exploitations statistiques souvent discutables. On peut douter, par exemple, de l'usage d'autres méthodes que celles des coûts complets par les centres d'analyse et celle des coûts variables classiques dans la plupart des entreprises. Ces calculs de coûts sont aussi probablement ponctuels et rarement récurrents sous la forme d'une comptabilité de gestion. Bref, les généralisations semblent difficiles. Par ailleurs établir un lien entre mise en œuvre d'un contrôle de gestion et performance financière de l'entreprise paraît compliqué sur le court terme sauf cas particuliers. Il semble par contre que des études qualitatives, des recherches observation, des analyses qualitatives et longitudinales sont plus intéressante si elles portent sur des situations de gestion précises. Ceci pourrait être fait par exemple pour l'usage des outils d'aide à la décision tels que les calculs de coûts (réalisation des devis dans les productions spécifiques à la commande par exemple), la distinction entre coûts variables et fixes et la notion de seuil de rentabilité (dans le cas des productions en séries de produits standardisés par exemple), l'allocations des ressources (pour le recrutement du personnel), les modes de choix d'investissement (dans des contexte turbulents et avec des horizons temporels différents), les motivations et modalités du suivi des objectifs en matière de qualité, de délai, de satisfaction client dans les processus productifs de biens et services, etc.

Piste de recherche 2 a : Pour l'aide à la décision opérationnelle quels sont les usages de l'instrumentation de gestion en matière de coûts, qualité, délais, investissement, satisfaction du client, etc. et met-on en évidence des adaptations africaines ?

Le champ des PME locales est un champ d'études particulièrement important. On peut imaginer par exemple la distinction entre les PME PIC (faisant passer la pérennité et l'indépendance avant la croissance) et les PME CAP (orientée vers la croissance plus que vers l'autonomie et la pérennité) proposée par Julien et Marchesnay (1988). On peut aussi retrouver en Afrique comme dans le reste du monde les spécificités de l'entreprise familiale pérenne décrites par Missonier et Gundolf (2017) par opposition aux entreprises où la propriété et le management sont distincts et évolutifs. Ou encore on devrait pouvoir vérifier le fait qu'en raison de la proximité qui caractérise tous les aspects de la PME et avec la supervision directe du propriétaire dirigeant si les outils de contrôle de gestion liés à l'aide à la prise de décision (comme les calculs de coûts) peuvent être développés, ceux liés à la convergence des comportements (comme le contrôle budgétaire) seront généralement absents ou à usage cosmétique (Meyssonier 2019).

Mais par-delà ces éléments, on peut essayer d'isoler et de caractériser certaines spécificités contextuelles africaines afin de voir si elles impactent les pratiques de contrôle organisationnel au sens large dans les PME (catégorie d'entreprises a priori les plus perméables aux influences de l'environnement sociétal et les plus statiques face à la modernité) du continent. Il nous semble que ces caractéristiques pourraient tourner autour des représentations mentales (religion, magie), du rapport élastique au temps, de l'importance des solidarités communautaires (clans, ethnies), des hiérarchies implicites (respect du chef, des anciens, place subordonnée des femmes), etc.

Dans ces entreprises on peut penser que s'il a des linéaments ou des assemblages d'outils de contrôle de gestion dédiés à l'amélioration des prises de décisions opérationnelles, on n'a pas de système cohérent de contrôle de gestion pour assurer le pilotage de la performance de type système budgétaire complet. Il y a probablement, mais c'est une hypothèse à vérifier, des outils de gestion localisés mais une convergence des comportements assurés par d'autres leviers relevant du contrôle organisationnel (contrôle par les membres de la famille, par les solidarités claniques ou ethniques, recours à la culture et aux valeurs traditionnelles, etc.) plutôt que par

les outils classiques de contrôle de gestion des grandes entreprises occidentales (système budgétaire et intéressement lié des acteurs individuels dans l'entreprise).

Piste de recherche 2 b : Peut-on mettre en évidence le rôle contingent et différencié de certaines variables psychosociologiques africaines sur les pratiques visant à assurer la convergence des comportements des petites entreprises du continent ?

2.3. Quelle est la nature des systèmes de contrôle de gestion des grandes entreprises nationales et des filiales de groupes internationaux en Afrique et quel est le rôle des contrôleurs de gestion ?

A partir d'une certaine taille, dans les entreprises occidentales, on recourt à des méthodes rationnelles pour assurer la convergence des comportements et la mise en œuvre de la stratégie de l'entreprise. En général ceci s'appuie sur le système budgétaire avec un *reporting* mensuel, un contrôle budgétaire plus ou moins détaillé, un système d'intéressement des managers à l'atteinte des objectifs (bonus et primes). Dans le cas de ces entreprises, on revendique une rationalité de gestion et un fonctionnement cohérent en système mais souvent des détournements ou des dysfonctionnements apparaissent qu'il faut identifier et évaluer. On pourrait donc s'intéresser particulièrement aux réalités des mises en œuvre des outils canoniques de contrôle de gestion en contexte africain : par exemple le contrôle budgétaire des managers mais sans système de sanctions-récompenses lié ou bien le développement d'une forme d'hypocrisie organisationnelle, faisant cohabiter en parallèle à un discours officiel sur la modernité et la transparence des règles de gestion, un usage récurrent du népotisme (lié à la famille ou au clan), une corruption assez courante (à l'avantage ou contre l'intérêt de l'entreprise) et des pratiques relevant plus de la magie que de la rationalité.

Il peut être très intéressant de voir quelles applications africaines on peut faire des grilles de lecture sur les leviers du contrôle (Simons 1995) avec ses recours aux systèmes de croyances, systèmes de frontières, dispositifs de contrôle de gestion diagnostiques ou interactifs. Les relations entre les différents outils « rationnels » de contrôle de gestion et les caractéristiques psychosociologiques mobilisées dans le contrôle organisation articulent aussi des assemblages particuliers (*packages*) et il y a là des voies de recherches prometteuses (Malmi et Brown 2008). Ferreira et Otley (2009) proposent un cadre de référence permettant de caractériser les systèmes de pilotage de la performance. Grabner et Moers (2013) posent les

différents éléments de réflexion à prendre en compte dans le débat sur le contrôle de gestion perçu comme un système combinant des éléments complémentaires de façon cohérente (il existe alors un « fit » entre eux) ou comme un assemblage juxtaposant des éléments différents pas toujours articulés (il existe alors une tension entre eux).

Piste de recherche 3 a : Quelles adaptations des principes de gestion du management moderne sont constatés et peuvent être analysées et évaluées dans les grandes entreprises africaines ?

On peut aussi s'intéresser, en partant des pratiques de gestion, aux questions liées à la nature du management africain. A-t-on un style continental de gestion à l'africaine ou bien des styles régionaux en Afrique connectés aux systèmes de formation et cultures (influences des pays colonisateurs ou des ethnies ou des religions) ? Et ce ou ces modes de managements sont-ils stables ou évolutifs, et, s'ils se transforment, selon quelles modalités, en fonction de quels paramètres et avec quelle vitesse ?

Piste de recherche 3 b : Peut-on distinguer des styles de gestion différents selon les ethnies, pays, grandes régions du continent et sont-ils stables ou évolutifs ?

Les grandes entreprises transnationales sont évoquées explicitement comme cible des recherches possibles par Malmi et Brown (2008) pour la mise en œuvre des *packages* de contrôle de gestion. On peut aussi appliquer cette grille d'analyse sur les structures du secteur public ou de l'économie sociale et solidaire. Où en est-on arrivé et vers quoi se dirige-t-on en matière de contrôle de gestion dans ces entités ?

Piste de recherche 3 c : Quelles sont les logiques prépondérantes dans les organisations publiques ou transnationales ou encore les ONG et quelles sont les évolutions en œuvre ?

Nos pistes de réflexion et propositions peuvent donc être synthétisées dans la grille de lecture suivante :

	Finalité	Volet 1 du CG : Outils mobilisés d'aide à la décision	Volet 2 du CG : Pratiques déployées pour assurer la convergence des comportements	Acteurs principaux du contrôle de gestion	Questions de recherche structurantes
TPE du secteur informel	Subsistance	Schémas cognitifs et outils embryonnaires	Pas utile si activité unipersonnelle ou supervision directe	L'entrepreneur autodidacte, encadré dans la société africaine	Quelle efficacité du secteur ? Apports du passage au formel ?
PME locales déclarées mais avec certaines pratiques informelles	Composite (économique-sociale-familiale)	Instruments rationnels épars et dédiés	Dispositifs divers dont certains spécifiquement africains	Le propriétaire dirigeant, plus ou moins formé, et son comptable	Nature de l'instrumentation et des pratiques de contrôle de gestion et typologie des configurations ?
Grandes entreprises nationales et internationales	Performance économique	Batterie complète et dispositifs normalisés	Formellement rationnels et universels, en réalité adaptés et pas toujours cohérents	Le DAF ou le contrôleur de gestion, acteurs diplômés et respectant les règles	Contrôle de gestion comme un système ou contrôle organisationnel comme un assemblage ?

Conclusion

Nous ne visons pas dans cette contribution à recenser tous les types de recherche à mener en matière de contrôle de gestion en Afrique dont beaucoup sont *mutadis mutandis* de même nature que ce qui est fait ailleurs dans le monde par les chercheurs en comptabilité et contrôle. Nous souhaitons seulement mettre en évidence les questions pour lesquelles le contexte africain a une résonance particulière et ce qui pourrait être un facteur distinctif de la recherche africaine en contrôle de gestion. Pour identifier ces questions, le point de vue d'un observateur extérieur

peut aider les chercheurs du terrain pour lesquels ces différences ne seraient pas aussi évidentes, pour eux qui baignent dans le contexte africain.

Il nous semble *in fine* que trois champs de recherche spécifiquement africains méritent des études avancées et approfondis, si possibles collectives et croisées. Il s'agit de :

1) La qualité des prises de décision dans les TPE de l'économie souterraine : l'étude de la nature et de la qualité des prises de décision dans les entités de l'économie souterraine en Afrique et l'apport pour l'efficacité de gestion du passage à des entreprises formelles produisant des documents comptables.

2) Les instruments de contrôle de gestion dans les PME : il s'agit de voir si dans le cas des outils d'aide à la décision les modèles rationnels d'instrumentation ont tendance à s'imposer alors que dans le cas des outils assurant la convergence des comportements, ils s'avèrent moins efficaces, les aspects psychosociologiques africains étant beaucoup plus importants.

3) Le système de pilotage de la performance des grandes entreprises est-il un système global de contrôle de gestion, cohérent ou un contrôle organisationnel faisant cohabiter dans un assemblage des éléments instrumentaux et rationnels universels et des éléments comportementaux aux spécificités psychosociologiques fortes dans un assemblage qui inclut un certain nombre d'objets frontières entre les deux.

Le débat est maintenant ouvert avec les collègues pour voir si ce programme de recherche en contrôle de gestion africain leur semble pertinent, s'il doit être complété ou remis en cause. Certaines démarches en cours allant dans ce sens nous semblent d'ores et déjà prometteuses comme le projet d'étude des systèmes globaux de pilotage de la performance des entreprises africaines initié par Awaleh Osman (à partir de Djibouti) en collaboration avec Bampoky (au Sénégal) et Choukem (Cameroun) qui ne demande qu'à s'étendre à d'autres pays du continent.

Bibliographie

Awaleh Osman, M., Meyssonier, F. (2019). Les pratiques de contrôle de gestion à Djibouti, *Recherches en Sciences De Gestion*. 131 : 113-134.

Bampoky, B., Meyssonier, F. (2012). L'instrumentation du contrôle de gestion dans les entreprises aux Sénégal. *Recherches en Sciences De Gestion*. 92 : 59-82.

Bigou-Laré, N., Kounetsron, Y. (2018). Le rôle et l'importance du contrôle de gestion dans un établissement public : cas d'une université togolaise. *Revue CAMES - Economie et Gestion*. 1 (2).

Biwolé-Fouda, J., Causse, G., Ngantchou, A. (2018). *Théories des organisations africaines*. L'Harmathan. Paris.

Boiral, O., Mbougou, G. (2004). Gérer dans la tourmente : le management des entreprises formelles au Congo Brazzaville. *Management International*. 8 (2) : 33-49.

Chevrier, S., Segal, J.-P. (2012). Coordination des équipes multiculturelles au sein des multinationales. *Revue Française de Gestion*. 212 : 145-156.

Dia, A. (1991). Le management africain, mythe ou réalité ?. *Revue Internationale de la PME*. 1 (4) : 29-48.

Dieng, O. (2017). Modes de connaissance et attitudes des entreprises sénégalaises face à la méthode ABC. *Revue CAMES - Economie et Gestion*. 3.

Diop, S. (2016). La contingence de l'adoption des systèmes de coûts à base d'activité au Sénégal. *Revue Africaine de Management*. 1 (1) : 85-101.

Diop, S. (2017). Les motifs d'adoption de la méthode ABC : une comparaison du cas du Sénégal avec ceux de Finlande, France et Tunisie. *Revue CAMES - Economie et Gestion*. 3.

Diop, S. (2018). Les motifs managériaux de non adoption des nouvelles méthodes de calculs de coûts : le cas des entreprises sénégalaises. *Audit Comptabilité Contrôle : Recherches Appliquées*, 1 (2).

Ferreira, A., Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*. 20 (4) : 263-282.

Gervais, M., Kaboré, S. (2007). Quels systèmes d'animation pour l'entreprise burkinabé ?. *Management International*. 11 (3) : 43-73.

Grabner, I., Moers, F. (2013). Management control as a system or as a package ?. *Accounting, Organization and Society*. 38 (6-7) : 407-419.

Hanko, O. (2019). Comment l'entreprise africaine est-elle contrôlée ? Une étude exploratoire des leviers de contrôle dans les PME au Cameroun. *Revue Africaine de Management*. 4 (3) : 58-77.

Hofstede. G. (2011). Dimensionalizing Culture: The Hofstede Model in Contexte. *Online Readings in Psychology and Culture*. International Association for Cross-Cultural Psychology.

Houngbo, S. (2017). Réflexion sur la faible légitimité de la fonction contrôle de gestion dans une entreprise publique béninoise. *Revue CAMES - Economie et Gestion*. 3.

d'Iribarne. P. (1990). Face à l'impossible décentralisation des entreprises africaines. *Revue Française de Gestion*. 80 : 28-39.

d'Iribarne. P. (2007). Islam et management. *Revue Française de Gestion*. 171 : 141-156.

Julien, P.-A., Marchesnay, M. (1988). *La petite entreprise : principes d'économie et de gestion*. Québec.

Labazée, P. (1990). La gestion de l'entreprise africaine : réflexions sur les fonctions sociales d'un mythe techniciste. *Revue Tiers Monde*. 31 (124) : 833-852.

Lubatkin, M. (1996). Evaluation du travail managérial au Sénégal. Les modèles occidentaux s'appliquent-ils ?. *Management International*. 1 (1).

Mahamat, A. (2011). Le contrôle des filiales à l'étranger. Une analyse de la mobilité des cadres selon le risque pays. *Revue Française de Gestion*. 212 : 157-170.

Malmi, T., Brown, D. (2008). Management accounting control as a package - Opportunities, challenge and research directions. *Management Accounting Research*. 19 : 287-300.

Meyssonnier, F. (2019). Le contrôle de gestion des entreprises de taille réduite. *Audit Comptabilité Contrôle : Recherches Appliquées*. 6.

Missonier, A., Gundolf, K. (2017). L'entreprise familiale : état et perspectives de la recherche francophone. *Finance Contrôle Stratégie*. 20 (2).

Mutabazi, E. (2004). Le management des équipes multiculturelles : l'expérience des équipes afro-occidentales. *Management International*. 8 (3) : 41-54.

Ngongang, D., Noumouen Njoyo, (2018). Facteurs de contingence et nature du contrôle de gestion dans les PME camerounaises. *Revue Africaine de Management*. 3 (2) : 79-91.

Pesqueux, Y. (2012). L'économie informelle, une bonne « mauvaise pratique » ?. *Revue Française de Gestion*. 228 : 217-229.

Pierre, P. (2004). Une internationale des cadres ou des cadres internationaux ?. *Management International*. 8 (3) : 55-64.

Simons, R. (1995). *Levers of control*. Harvard Business School Press.

Takoudjou Nimpa, A., Ndjanyou, L., Kembou, A., Hihouatcha Kenfack, D. (2019). La nature de la relation contrôleur de gestion et responsables opérationnels comme facteur explicatif de la performance managériale. *Revue Africaine de Management*. 4 (3) : 103-1123.

Togodo Azon, A. (2018). Essai de qualification du système de contrôle de gestion d'une entreprise privée béninoise. *Revue Africaine de Gestion*. 1 (1).

Wade, B., Dieng, O. (2019 a). Les outils de contrôle de gestion en contexte PME au Sénégal : une analyse de l'effet taille. *Revue Africaine de Management*. 4 (3) : 36-57.

Wade, B., Dieng, O. (2019 b). Analyse des pratiques de coûts dans les entreprises industrielles au Sénégal. *Revue Africaine de Management*. 4 (3) : 78-102.