

THESE DE DOCTORAT DE

L'UNIVERSITE DE NANTES

ECOLE DOCTORALE N° 597
Sciences Economiques et sciences De Gestion
Spécialité : **Sciences de gestion**

Par

Moussa AWALEH OSMAN

Nature et enjeux du contrôle de gestion en Afrique : Réflexions à partir du cas de Djibouti

Thèse présentée et soutenue à Nantes, le 28 Mai 2020
Unité de recherche : LEMNA

Composition du Jury :

Boniface BAMPOKY	Examineur , Professeur à l'Ecole Supérieur Polytechnique de Dakar
Philippe CHAPPELLIER	Rapporteur , Professeur à l'Université de Montpellier
François MEYSSONNIER	Directeur de thèse , Professeur à l'Université de Nantes
Thierry NOBRE	Rapporteur , Professeur à l'Université de Strasbourg
Frédéric POURTIER	Président , Professeur à l'Université de Bordeaux

Titre : Nature et enjeux du contrôle de gestion en Afrique : Réflexions à partir du cas de Djibouti

Mots clés : contrôle de gestion, entreprises publiques et parapubliques, entreprises privées locales, filiales des groupes internationaux, Afrique, Djibouti

Cette thèse est construite à partir d'une réflexion faite sur des travaux consacrés aux dispositifs et pratiques de contrôle de gestion en Afrique afin d'étudier les enjeux et la nature du contrôle de gestion des entreprises à Djibouti et de voir si ce qui a été constaté dans d'autres pays pourrait être observé dans ce petit pays de l'Afrique de l'Est. L'objectif de notre thèse est de contribuer à la connaissance de la réalité en contrôle de gestion en Afrique. Pour atteindre à notre objectif, nous avons réalisé trois études liées : les deux premiers volets explorent les dispositifs et pratiques de contrôle de gestion des entreprises à Djibouti pendant que le dernier volet s'interroge sur la nature du contrôle de gestion dans trois pays d'Afrique (Cameroun, Djibouti, Sénégal). Il ressort de notre recherche à Djibouti que les filiales multinationales ont un contrôle de gestion développé avec des outils cohérents formant un système, les entreprises parapubliques ont un contrôle de gestion en transition vers un fonctionnement comme les filiales grâce à la présence de l'actionnariat étranger, les entreprises publiques ont un contrôle de gestion peu développé qui forme un assemblage avec d'autres pratiques formelles et informelles très éloignées de ce dernier et les entreprises privées locales ont un contrôle de gestion au stade embryonnaire pour les PME françaises et quasi-absent pour les PME autochtones. Les mêmes résultats ont été observés également au Cameroun et au Sénégal.

Title : Nature and challenges of management control in Africa: Reflections from the case of Djibouti

Keywords: management control, public enterprises, local private companies, subsidiaries of international groups, Africa, Djibouti

This thesis is built from a reflection made on works devoted to management control systems and practices in Africa in order to study the issues and the nature of management control of companies in Djibouti and to see if what has been found in other countries could be observed in this small country in East Africa. The objective of our thesis is to contribute to the knowledge of the reality in management control in Africa. To achieve our objective, we have carried out three related studies: the first two strands explore the management control systems and practices of companies in Djibouti while the last strand questions the nature of management control in three countries of Africa (Cameroon, Djibouti, Senegal). It emerges from our research in Djibouti that the multinational subsidiaries have a management control developed with coherent tools forming a system, the parastatal companies have a management control in transition to an operation like the subsidiaries thanks to the presence of foreign shareholders, public companies have poorly developed management control which forms an assembly with other formal and informal practices very distant from the latter and local private companies have management control at the embryonic stage for French SMEs and almost absent for Aboriginal SMEs. The same results were also observed in Cameroon and Senegal.

Remerciements

Au terme de ce travail de recherche, je tiens à témoigner toute ma gratitude et ma reconnaissance à l'égard des personnes et des entreprises qui m'ont encouragé et accueilli.

J'aimerais d'abord remercier Monsieur François MEYSSONNIER, qui a dirigé mes travaux de recherche. Je le remercie d'avoir cru en moi, d'avoir su me guider dans mes choix, et de m'avoir encouragé dans les moments difficiles. Ses remarques, ses conseils et sa disponibilité ont largement contribué à l'aboutissement de ce travail.

J'adresse également mes remerciements à Monsieur Frederic POURTIER, professeur à l'université de Bordeaux, qui a accepté de présider le jury de cette thèse.

Monsieur Philippe CHAPPELLIER, professeur à l'université de Montpellier, m'a fait l'honneur d'être rapporteur de ce travail. Je tiens à lui exprimer toute ma reconnaissance.

Monsieur Thierry NOBRE, Professeur à l'université de Strasbourg, a également accepté d'être rapporteur de ce travail. Je tiens aussi à lui témoigner toute ma gratitude.

J'aimerais aussi remercier très sincèrement Monsieur Boniface BAMPOKY, professeur à l'Ecole Supérieure Polytechnique de Dakar (Sénégal), de bien vouloir accepter d'être examinateur de cette thèse.

J'exprime ma gratitude et tout mon respect à ma famille et spécialement à ma mère pour sa générosité et sa bonté, mon père pour sa présence et ses nombreux conseils ainsi que mes frères, et mes sœurs.

Je tiens finalement à exprimer ma reconnaissance à tous les responsables (directeurs financiers, agents comptables, contrôleurs de gestion, directeurs généraux, directeurs/responsables des ressources humaines) qui ont accepté de répondre à toutes mes questions, malgré les contraintes temporelles et les priorités qu'ils ont à gérer.

Table des matières

Remerciements	5
Table des matières	7
Introduction générale	11
1. Le design de la recherche	29
1.1. Etat de l'art	29
1.2. La problématique et les trois questions de recherche	52
2. Enseignements de la recherche	54
2.1 Les trois volets de la recherche	54
2.2 Analyse des résultats des trois articles	57
2.3 Synthèse de la recherche	60
3. Apports, limites et perspectives de la recherche	62
3.1 Apports de la recherche	62
3.2 Limites de la recherche.....	63
3.3 Perspectives de la recherche	64
4. Bibliographie	65
Chapitre 1 : Les pratiques de contrôle de gestion des entreprises à Djibouti	71
Introduction	78
1. État de l'art	79
2. Terrain et méthodologie de la recherche	82
3. Le contrôle de gestion dans cinq filiales de groupes étrangers	84
4. Le contrôle de gestion dans six entreprises publiques et parapubliques	86
5. Le contrôle de gestion dans quatre entreprises privées locales	89

6. Discussion	93
Conclusion	94
Bibliographie	97
Chapitre 2 : La fonction contrôle de gestion à Djibouti : émergence et différenciation inaboutie d'avec la fonction comptable	99
Introduction	103
1. L'émergence de la fonction contrôle de gestion à Djibouti	103
1.1. Histoire des professions du chiffre à Djibouti	103
1.2. Formation et regroupement des professionnels de la comptabilité et du contrôle....	106
1.3. Le contrôle de gestion dans quinze entreprises de Djibouti	107
2. Problématique et modalités de la recherche	108
3. Résultats de l'étude	110
4. Discussion	113
Conclusion	114
Bibliographie	114
Chapitre 3 : Contrôle de gestion « as a system » ou contrôle organisationnel « as a package » : étude comparée des entreprises du Cameroun, de Djibouti et du Sénégal	117
Introduction	120
1. Etat de l'art sur la nature du contrôle de gestion	121
1.1. Le contrôle de gestion « as a system »	122
1.2. Le contrôle de gestion « as a package »	125
2. Design de la recherche	128
2.1. Problématique	128
2.2. Modalités de la recherche	129

3. Résultats de l'étude	131
3.1. Traitement quantitatif des données collectées	131
3.2. Classement des réponses par catégories	134
4. Discussion	136
Conclusion	140
Bibliographie	141
Annexes	145
Conclusion générale	157
Bibliographie générale	163

INTRODUCTION GENERALE

L'Afrique est un continent géant (trente millions de kilomètre carré) et diversifié, du point de vue géographique, historique, économique, culturel et géopolitique (Hugon 2017). Elle compte cinquante-quatre Etats dont quarante-neuf se trouvent dans le Sud de Sahara (désigné sous le terme des « pays subsahariens »). Certains d'entre – eux sont insulaires ou non, enclavés ou côtiers. Chaque pays regroupe plusieurs ethnies qui transforment ce dernier en une société divisée et multiculturelle. L'histoire de l'Afrique est très marquée par une domination coloniale très contrastée, qui est venue de l'Europe. Après leur passage, les colons ont laissé derrière-eux des frontières mais aussi leur culture et leur propre méthode d'organisation et de gestion (Hernandez 1997). Ils ont appris aux autochtones leurs langues, ont initié leurs modes de vie ainsi que leur religion et ont mis en place des administrations et des entreprises qui sont restées sous leur tutelle pendant la période de colonisation. On parle aujourd'hui en Afrique plusieurs langues étrangères qui sont devenues après l'indépendance leur langue officielle (anglais, portugais, français, arabe). Mais, cette culture étrangère n'a eu qu'un impact modéré sur celle qui est propre aux autochtones. Les symboles, les valeurs, la religion et les langues de chaque ethnie sont restés intacts dans le temps et ces autochtones aux cultures différentes se retrouvent jusqu'à l'heure actuelle dans le même lieu de travail ou de commerce. Les administrations publiques et les entreprises africaines sont devenues un lieu de croisement entre personne de culture hétérogène.

Si la richesse de l'Afrique a toujours été avant tout son patrimoine culturel, il en est de moins sur le plan économique et politique. Plusieurs puissances régionales apparaissent en Afrique subsaharienne : l'Afrique du Sud au sein de l'Afrique australe, le Nigeria en Afrique de l'Ouest, l'Éthiopie dans la Corne de l'Afrique (Hugon 2017). Quant à l'Afrique du Nord, le Maroc et l'Égypte font partie de ce groupe qui contribue majoritairement au PIB du continent. Ces disparités régionales ont redessiné la carte géoéconomique de l'Afrique à tel point que ces pays industrialisés sont analysés séparément aujourd'hui du reste des autres pays qui vivent principalement des activités du secteur primaire et du secteur tertiaire. Le continent est riche en ressources naturelles et beaucoup de pays tirent leur profit grâce aux rentes minières (pétrole, diamant, phosphate, etc.) qui sont vulnérables et dépendants des cours mondiaux des matières premières (Magrin *et al.* 2018). On oppose ainsi les économies basées principalement sur les rentes (le Gabon par exemple) aux économies industrialisés (l'Afrique du Sud). Il existe à côté de ces deux catégories les économies des pays en faillite comme la Somalie ou encore ceux auquel le secteur de service (télécommunication, transport et logistique, commerce, hôtellerie, etc.) domine dans les activités économiques (Djibouti).

Qu'ils soient industrialisés, pauvres ou rentiers, tous les pays d'Afrique ont un point commun, celui de penser aujourd'hui à leur avenir car la mondialisation s'est imposée comme un phénomène inévitable et n'a épargné aucun continent. Dans le passé, le continent africain a longtemps été tenu à l'écart des affaires du monde en subissant la domination des anciens et des nouveaux maîtres du jeu économique planétaire (N'Goran 2013) et il a été même caractérisé par les termes de « retard » ou de « marginalisation » (Hugon 2013). C'est à partir de 2000¹ que l'Afrique a connu une croissance économique beaucoup plus tardive que l'Asie et la vieille Europe, à cause de la sécheresse, des guerres et des famines (Magrin *et al.* 2018). Certains pays, comme l'Afrique du Sud, le Nigéria et le Maroc, l'ont connu beaucoup plus rapidement que d'autres. Cet essor économique, très contrasté dans le continent, est dû à ces six facteurs principaux : amélioration de la qualité de la gouvernance et des institutions, renforcement des politiques et des performances macroéconomiques, conditions plus favorables aux activités agricoles, émergence d'une classe moyenne, situation politique plus stable et entrées d'investissements directs étrangers². Cette croissance économique est restée soutenue même pendant et après la crise financière de 2008 pour deux raisons : un contexte fiscal favorable et une faible interconnexion économique avec le reste du monde (Zamfir 2016). Après la période sans espoir de 1980 à 1999, l'Afrique est enfin redéfinie comme un continent émergent voire « une nouvelle frontière » pour l'économie mondiale (Boillot et Dembinski 2013). Hugon (2012) a énuméré les différentes opportunités que l'Afrique continuera à offrir aux autochtones et aux partenaires extérieurs à cette ère du 21^{ème} siècle comme suit : des ressources naturelles immenses, un capital humain abondant et des marchés émergents (banques, transport et logistique, télécommunication, électricité et eau). Des institutions, comme les Nations-Unies ou la Banque Africaine de Développement, et des chercheurs économistes (Hugon 2012, N'Goran 2013, Mezouaghi et El Aynaoui 2018) ont toutes confirmé les perspectives optimistes du continent sur son plan économique dans les prochaines années à venir. Le rapport qu'a établi par la Banque Africaine de Développement sur les perspectives économiques en Afrique en 2019 a montré que la croissance économique africaine devrait s'accélérer dans les années à venir pour atteindre 4 % en 2019, et 4,1 % en 2020. Il n'y a pas que la croissance économique qui va connaître une progression assez nette dans le temps. Selon les Nations-Unies, il y a aussi

¹ Le taux annuel moyen de croissance de la production réelle est passé de 1,8 % entre 1980 et 1989 à 2,6 % entre 1990 et 2000 et 5,3 % entre 2000 et 2010. Ces chiffres sont obtenus dans le Rapport sur le développement économique en Afrique, élaboré en 2014 par l'équipe de recherche composée de Patrick Osakwe, Rashmi Banga et Bineswaree Bolaky.

² Rapport sur le développement en Afrique 2015 « Croissance, pauvreté et inégalités : lever les obstacles au développement durable » réalisé par la Banque de Développement Africain. Chapitre 1 (page 2)

la population qui va doubler en 2050 en passant à 2,45 milliards d'habitants contre 1 milliard en 2000 (Magrin *et al.* 2018). Pour relever ce défi immense, l'Afrique compte sur ses trois piliers : l'État, l'entreprise et la société civile (N'Goran 2013). Ces trois piliers sont les seuls véritables vecteurs d'une croissance saine et durable, dont les fruits doivent être équitablement partagés entre tous, l'État étant le garant de ce partage (N'Goran 2013).

Selon N'Goran (2013), l'entreprise représente le deuxième pilier du développement de l'Afrique et aussi celle qui aidera en grande partie les Etats Africains à atteindre les objectifs de la croissance économique ; car elle est considérée comme un acteur créateur d'emploi et de richesse. Qu'en est-il alors des entreprises qui sont actives à l'heure actuelle dans le continent et qui doivent relever le défi avec les deux autres piliers ? On dénombre en Afrique divers types d'organisations avec des finalités propres et des moyens d'actions spécifiques (Sogbossi 2018). Mais, toutes les entreprises africaines n'ont pas évidemment la même taille et ne contribuent pas à la même proportion au niveau de la croissance économique. Elles sont très différentes les unes des autres (Dia 1991). En 2018, le Centre du commerce international (ITC) et la Conférence permanente des chambres consulaires africaines et francophones (CPCCAF) ont réalisé une enquête³ dans 16 pays d'Afrique francophone sur la compétitivité des entreprises. Cette étude a montré dès le début que les PME sont l'épine dorsale de l'économie africaine, représentant plus de 90 % des entreprises et employant approximativement 60 % des travailleurs. Sur les 9 396 entreprises interrogées, 79% sont des micro-entreprises, comptant de 1 à 9 employés, 16% sont des petites entreprises (10 à 49 employés), 4 % sont des entreprises de taille moyenne (50 à 249 employés), et 1 % sont de grandes sociétés (plus de 250 employés). Toutes les entreprises africaines n'ont pas le même statut juridique (Hernandez 1997). Selon cet auteur, ce critère met en évidence trois grands secteurs : le privé (entreprises individuelles et entreprises sociétaires privées), le public (régies directes, entreprises nationalisées, établissements public ou offices, et sociétés d'économie mixte) et enfin le secteur coopératif (coopératives et mutuelles). Mais, Causse (2018) a proposé une autre typologie qui se base sur les quatre critères établis par Koanda (2005) pour classifier les entreprises : droits de propriété, exercice de fonctions entrepreneuriales, pression communautaire et problèmes d'agence. Elle a distingué les entreprises publiques, les entreprises « contrôlées » où la propriété est concentrée dans les mains d'un actionnaire majoritaire (entreprises familiales) ou d'une autre entreprise (filiales) et enfin les entreprises « communautaires ». L'auteure considère les deux premières

³ Rapport sur « Promouvoir la compétitivité des PME en Afrique francophone » réalisé en 2018 par le Centre du commerce international (ITC) en collaboration avec la Conférence permanente des chambres consulaires africaines et francophones (CPCCAF)

catégories comme des entreprises modernes (c'est-à-dire, disposant un statut juridique officiel) et, quant à la dernière, elle associe à toutes les entreprises qui opèrent dans le secteur informel. El Alami (1987) rejoint également la typologie de Causse, avec une catégorie de plus. Il a proposé quatre types d'entreprises africaines : les entreprises nationales stratégiques (appelées ici publiques), les entreprises locales organisées (Petites et Moyennes Organisations), les entreprises locales informelles (secteur informel) et les entreprises à capitaux étrangers (multinationales et franco-africaines). Il s'est basé sur trois critères pour élaborer sa typologie : la nature de l'activité, la localisation du centre de décision et la taille. Nous retiendrons dans notre thèse les classifications proposées par El Alami (1987) et Causse (2018) et nous examinerons ci-dessous les caractéristiques respectives de trois types d'entreprises formelles (entreprises publiques, filiales des grands groupes internationaux, entreprises privées locales) et celles du secteur informel.

Nous avons tout d'abord les filiales ou les entreprises contrôlées majoritairement (ou à 100%) par une société étrangère. En référence à Goldman (1975), « la filiale d'une société étrangère est une société distincte de celle-ci, constituée selon la loi du pays où elle fixe son siège social, et dont la société étrangère (qui est la « société mère ») s'assure le contrôle, par la propriété d'une partie substantielle de son capital, voire de la totalité (là où il est permis de constituer une société composée d'un seul associé) ou par d'autres moyens, généralement combinés avec celui-ci ». Comme leur nom l'indique, les filiales sont implantées partout dans le monde. Elles sont présentes dans tous les secteurs d'activité en Afrique (industrie, banque, transport et logistique, agroalimentaire, télécommunication, hôtellerie, etc.) et appartiennent en majorité à des grandes multinationales situées dans les pays occidentaux (Nestlé, Orange télécom, IBM, Renault, Bolloré Logistic, etc.). Elles accèdent les ressources de l'environnement local comme les moyens humains (embaucher du personnel), financiers (emprunter ou placer de l'argent dans les banques et recevoir le soutien financier des autorités locales) et techniques (l'acquisition des véhicules, de machines, etc.). Pour Hernandez (1997), si les multinationales ont des filiales en Afrique, c'est souvent plus par souci géopolitique, qu'en raison de la part que représente ce continent dans leur chiffre d'affaires global. En plus, elles sont intéressées également aux entreprises publiques que les Etats africains ont décidé de les privatiser. L'administration française dénommée la « Direction des Relations Economiques Extérieures⁴ » a réalisé en 2002 une enquête⁵ sur la présence des entreprises françaises en Afrique et cette dernière a montré

⁴ <https://www.economie.gouv.fr/caef/relations-economiques-externes-historique>

⁵ Source : Enquête filiales DREE

que, rien qu'au début du 21^{ème} siècle, les filiales des firmes françaises étaient au nombre de 2 637 dans toute l'Afrique dont 1 260 filiales en Afrique subsaharienne (soit 48% des implantations en Afrique). La plupart est présente dans les pays d'Afrique francophone, certainement à cause de l'histoire en commun entre ces pays et la France. Sauf, l'Afrique du Sud fait exception à cette observation générale. Le journal quotidien « Le Monde » a précisé dans ses lignes que « trois cent soixante-dix sociétés hexagonales sont implantées dans le pays, dont la quasi-totalité de celles du CAC 40 ⁶ et l'Afrique du Sud représente l'un des partenaires privilégiés de la France ». Les filiales sont alors des véritables entités représentatives de leur société mère à l'étranger et poursuivent des objectifs plus ou moins similaires que ces dernières. Leur champ d'action se focalise sur les tâches suivantes : atteindre les objectifs stratégiques définis pour les filiales (croissance, rentabilité, autonomie, ...) et validés au niveau du groupe ; collaborer avec la maison-mère au niveau stratégique notamment au niveau des investissements et de la définition de la politique commerciale dont elles doivent se conformer aux objectifs ; structurer et coordonner les activités des hommes ; assurer un rôle motivationnel et communicationnel d'une part avec leurs employés et d'autre part avec leur maison-mère ; piloter la performance avec les outils du contrôle de gestion.

Ensuite, il y a en Afrique les entreprises publiques et parapubliques qui sont des véritables instruments d'exécution des politiques nationales des Etats qui les contrôlent (Anastassopoulos et Blanc 1983). L'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) a défini l'expression « entreprise publique » comme « les entreprises sur lesquelles l'Etat exerce un contrôle significatif, qu'il soit l'actionnaire unique, qu'il détienne une participation majoritaire ou une participation minoritaire mais significative ⁷ ». Elles revêtent plusieurs statuts juridiques assez divers en Afrique comme partout ailleurs : établissements publics, sociétés d'Etat à proprement parler, sociétés d'économie mixte où la part de l'Etat est plus ou moins importante ... (Hernandez 1997). D'après ce dernier auteur, elles sont le résultat de l'héritage colonial repris, au moment des indépendances par le seul opérateur à peu près organisé : l'Etat. Elles sont présentes dans les secteurs des grands services publics (eau, électricité, télécommunication, poste, chemin de fer, ...) et exercent une situation de monopole dans certains pays d'Afrique. A Djibouti, le secteur public est le principal employeur ⁸ de la

⁶https://www.lemonde.fr/economie/article/2018/10/29/en-afrique-du-sud-les-entreprises-francaises-ne-connaissent-pas-la-crise_5376032_3234.html

⁷ « Lignes directrices de l'OCDE sur le gouvernement d'entreprise des entreprises publiques ». <http://www.oecd.org/fr/gouvernementdentreprise/ae/gouvernancedesentreprisespubliques/34803478.pdf>

⁸ Le secteur public reste le plus gros employeur de Djibouti en regroupant plus de 70% des emplois officiels (d'après le rapport de la CNUCED sur l'examen de la politique d'investissement à Djibouti, 2013, p.16).

population active. Généralement, un décret prévoit leur constitution et les dote aussi leur statut juridique. Aujourd'hui, leur nombre est très important dans tous les pays d'Afrique. On dénombre en Afrique du Sud pas moins de sept cent dix-sept entreprises publiques qui représentent un actif total de 1 trillions de Rands ⁹, soit 27% du PIB, et des investissements publics représentant plus de 30% de l'investissement total (Zietsman 2017). Si certaines entreprises publiques procurent aux Etats Africains un revenu important, d'autres constituent un véritable fardeau pour eux. Gallais-Hammono (1992) a énuméré les problèmes qui conduisent les entreprises publiques africaines à leur perte : de nombreuses décisions d'investissement peu judicieuses, un sureffectif très important, une mauvaise gestion, des pratiques gouvernementales dangereuses (prélèvement trop élevé sur les bénéfices de l'entreprise, contrôle de prix, droit régalien consistant pour l'Etat et les ambassades à ne pas payer les factures des biens ou services acquis aux Entreprises publiques). Bampoky (2011) a relevé que, si les entreprises publiques et parapubliques sont très présentes dans l'économie sénégalaise, leurs règles de fonctionnement en place ne sont plus adaptées à l'environnement économique et social et cela constitue un goulot d'étranglement dans leur processus de croissance. Qu'elles contribuent pleinement à la croissance des Etats Africains ou qu'elles soient dans une phase où ces derniers injectent des fonds pour les maintenir en survie, les entreprises publiques africaines souffrent aussi des pressions communautaires (clientélisme politique) et des problèmes d'agence peuvent exister entre les dirigeants et l'Etat (Causse 2018). A Djibouti, par exemple, les dirigeants des entreprises publiques sont nommés sur conseil des ministres. Le président de la République est la dernière personnalité importante à donner son accord sur le candidat choisi. Lors de notre enquête¹⁰ pour le troisième article de notre thèse, nous avons pu récolter ces informations suivantes qui montrent l'importance de problèmes d'agence dans le secteur public « *Après la prise du pouvoir, le nouveau directeur général est maître de l'endroit où il a été nommé comme chef. Parfois, quand il ne reste plus de crédit dans le budget d'investissement, nous sommes obligés de piocher dans le budget de fonctionnement afin d'acquérir une voiture de fonction. Je ne vais pas rentrer dans le détail à la personne à qui cette voiture est destinée Or, tout cela n'est pas prévu. C'est le directeur général qui nous dit de faire cela et nous le faisons. Puis, arrive le moment de l'audit et c'est la paye totale. Les auditeurs nous posent des questions comme pourquoi ceci et cela. Tout cela est mis dans le rapport* » (agent comptable d'une entreprise publique djiboutienne). Bref, il existe un décalage

⁹ Le rand est la monnaie officielle de l'Afrique du Sud.

¹⁰ Se référer au chapitre 3 de notre thèse « Contrôle de gestion « as a system » ou contrôle organisationnel « as a package » : étude en contexte africain (Cameroun, Djibouti, Sénégal) »

entre les filiales des groupes internationaux et les entreprises publiques africaines au niveau de leur performance et de leurs méthodes d'organisation et de gestion. En dépit de tout leur problème, elles restent quand – même une part non négligeable en Afrique et les Etats du continent comptent sur elles pour atteindre leur future croissance économique (à condition que leur actionnaire majoritaire les transforme en des entreprises plus rationnelles).

Puis, nous retrouvons les entreprises privées locales dans la dernière catégorie des entreprises formelles. Elles sont en majorité des PME beaucoup plus familiales que des sociétés de personnes avec associés et elles constituent l'épine dorsale de l'économie africaine. Par « famille », il faut entendre la famille élargie regroupant les descendants d'un ancêtre commun et soudés entre eux par les liens du sang et du sol (Dia 1991). Elles représentent pour les Etats Africains la principale source d'emploi et de revenu, après l'agriculture de subsistance (Tadesse 2009). Elles opèrent dans différents secteurs d'activité comme dans les services, le commerce, l'industrie manufacturière et dans les agro-industries (Lefilleur 2008). Contrairement aux entreprises publiques, elles sont jeunes, ont été créées depuis l'indépendance du pays ou rachetées par un entrepreneur africain après cette indépendance (El Alami 1987). Elles n'ont pas toute la même taille et certaines d'entre – elles terminent leur processus de développement pour devenir plus tard des grandes entreprises. Dia (1991) a élaboré une typologie d'entreprises africaines, en se référant sur ses enquêtes qu'il a réalisé auprès de quatre pays d'Afrique (Sénégal, Côte d'Ivoire, Cameroun et Centrafrique), et il a distingué plusieurs profils d'entreprises qui présentent de degré croissant de complexité : entreprise indépendante (moins de dix salariés et présente dans le commerce de détail et de service), entreprise artisanale (moins d'une vingtaine de salariés et présente dans le commerce de gros et aussi dans l'import-export), petite entreprise (moins d'une trentaine de salariés), moyenne entreprise (jusqu'à 100 salariés et opérant dans le commerce et surtout dans l'industrie d'import-export) et grande entreprise (nombre important de salarié dépassant parfois le millier et présente dans la grande distribution, l'industrie et les services). A côté de ces entreprises privées locales, il précise aussi l'existence des sociétés étrangères ou multinationales auquel leur nombre de salariés dépend en fonction de leurs activités et des sociétés paraétatiques ou sociétés d'économie mixte qui sont sous la tutelle d'un ministère. Nous pouvons constater que cet auteur a scindé les PME Africaines en deux sous-ensemble (voir troisième et quatrième profil) et qu'elles connaissent les mêmes phases de croissance et de degré de complexité que les entreprises européennes. Tel est ce que

Gingembre (1960), industriel français et « défenseur des PME¹¹ », a aussi distingué implicitement pour les entreprises françaises. Elles sont tout d'abord des entreprises artisanales, puis elles deviennent des PME et enfin elles atteignent le stade des grandes entreprises et de très grandes entreprises. Mais, les PME africaines connaissent plusieurs obstacles qui leur empêchent de se développer et à croître contrairement aux PME européennes. Mambula (2002) a réalisé une étude sur 32 PME Nigérianes qui a contribué à la connaissance des différents facteurs qui constituent un frein au développement et à la croissance des PME Africaines. Il a fait ressortir de son étude ces différents obstacles suivants : le problème d'accès au financement, la mauvaise qualité des infrastructures (mauvaises routes, fourniture irrégulière et insuffisante de l'eau et de l'électricité, mauvaise qualité du système de télécommunications), le manque de personnel qualifié et l'accès difficile aux équipements, pièces de rechange et à la matière première. Il rajoute également que les différences au niveau de la langue, de la culture et de la religion seraient très importantes parmi les entrepreneurs et rendent la tâche encore plus difficile pour les agents publics. Il est évident que ces différents freins peuvent être observés également dans les autres pays d'Afrique et nous pouvons dire qu'ils perdurent encore jusqu'à aujourd'hui dans le continent. Ils sont les principales causes d'échecs des PME et ralentissent la croissance économique des Etats Africains (hors pays à fort taux d'industrialisation).

A côté de l'économie formelle qui regroupe les trois catégories ci-dessus, il existe un autre secteur non structuré qui procure à beaucoup d'Africains un travail de subsistance. Il s'agit du secteur informel qui joue un rôle prépondérant aujourd'hui dans les économies africaines. Le Fonds Monétaire International (FMI) a montré dans un rapport¹² que le secteur informel est une composante essentielle de la plupart des économies subsahariennes, où sa contribution au PIB s'échelonne entre 25% et 65% et où il représente entre 30% et 90% de l'emploi non agricole. Le terme « secteur informel » a été employé pour la première fois par Keith Harth¹³ (Charmes 1987). Mais, il s'est popularisé à la suite de la sortie du rapport Kenya de 1972 établi par le Bureau International du Travail (BIT). Ce fameux rapport a donné sept caractéristiques qui sont spécifiques au secteur informel : le capital nécessaire au départ est peu important ; il s'agit d'exploitations familiales où considérations familiales et économiques se mélangent ; on utilise les matières premières locales et l'outillage fabriqué sur place ; les qualifications nécessaires

¹¹ Guillaume, S. (1987). Léon Gingembre défenseur des PME. Vingtième Siècle. Revue d'histoire, No. 15, pp. 69-80

¹² Rapport sur « l'économie informelle en Afrique subsaharienne » établi par le FMI en 2017.

¹³ Hart K. (1973). Informal income opportunities and urban employment in Ghana. Journal of Modern African Studies, vol. II.

ne sont pas acquises à l'école ; les opérations de productions sont menées à une échelle restreinte ; la technologie utilisée est adaptée et a un fort coefficient de main d'œuvre ; le marché n'est pas réglementé et est ouvert à la concurrence (Hernandez 1997). Cette dernière caractéristique est la plus fondamentale car une économie informelle échappe au contrôle des appareils de l'Etat (Amougou 1997). Si les normes et les règles existent dans les pays africains, elles sont ignorées. Le secteur informel regroupe en Afrique plusieurs petites activités dans lesquelles le BIT les a recensées à partir de plusieurs enquêtes qu'il a effectué dans plusieurs grandes villes africaines (Hernandez 1997). D'après le BIT, les petites unités africaines se partagent entre les activités de production (travail de bois et du métal), de services (réparations de véhicules, réparations électriques et petite mécanique), d'habillement (travail du cuir et du tissu) et de bâtiment (métiers de bâtiment et tâcherons). Nous pouvons rajouter à cette liste ceux qui font du petit commerce comme les marchands ambulants, la prostitution et toutes autres activités d'artisanat (forgeron, meunier, tapissier, etc.). Diallo (1996) a expliqué que si des personnes se sont retrouvées dans ce secteur, c'est parce qu'elles ont été exclues du partage de la rente ou bien elles n'ont pas accès aux positions de redistribution de la rente ou bien elles ne peuvent plus participer aux dépenses de l'Etat car elles connaissent une baisse de revenus. Ainsi, elles se lancent dans ce secteur pour survivre et faire face à certaines dépenses comme les frais médicaux, les fournitures scolaires des enfants, etc. On compte parmi ces personnes les diplômés que l'Etat ne pouvait plus recruter, ou les entrepreneurs qui ne bénéficient plus d'appui dans l'Etat pour ne pas payer des impôts et des taxes lourds. Ce secteur fait manquer aujourd'hui beaucoup de ressources fiscales aux Etats africains à cause de leurs activités non déclarées. Il ne s'agit pas de le supprimer mais plutôt *« le défi consiste pour les dirigeants à créer un environnement dans lequel le secteur formel puisse prospérer, tout en offrant la possibilité aux travailleurs du secteur informel de conserver voire d'améliorer leur niveau de vie »*¹⁴.

Nous avons vu ci-dessus qu'il existe en Afrique une diversité d'entreprises qui présentent des caractéristiques très différentes. Nous les avons également identifiés dans notre étude sur Djibouti (Awaleh Osman et Meyssonier 2019) et elles représentent les acteurs que les Etats Africains comptent pour atteindre leurs objectifs en termes de croissance économique. Comme N'Goran (2013) l'a dit, elles constituent le deuxième pilier du continent. Nous pouvons remarquer que le secteur informel manque de structuration et il est difficile de confirmer avec certitude comment il pourrait contribuer à la croissance économique dans le long terme, vu les

¹⁴ Rapport sur « l'économie informelle en Afrique subsaharienne » établi par le FMI en 2017.

aléas que présente ce dernier dans le temps. Dans certains pays d'Afrique comme par exemple à Djibouti, les travailleurs du secteur informel peinent à vivre en ces temps difficiles de leur métier dans le quotidien. En revanche, les entreprises qui opèrent dans les économies formelles (entreprises publiques, filiales des groupes étrangers et PME locales) sont mieux organisées sur le plan interne, même si certains auteurs dénoncent que les PME africaines sont les plus exposées au risque de disparition. De plus, leur richesse est facilement mesurable grâce à leur valeur ajoutée et elles garantissent non seulement un emploi durable pour leurs salariés mais aussi une source de revenu pour les Etats Africains grâce aux impôts et taxes. Contrairement aux petites entités de l'économie informelle, elles ont mis en place des outils formels de contrôle de gestion (budgets, tableau de bord, comptabilité de gestion, reporting, audit interne) pour prendre une bonne décision et s'assurer que les comportements de leurs employés sont en cohérence avec les objectifs de l'entreprise. Par ailleurs, il ne faut pas oublier, comme cela a été souligné ci-dessus, que l'Afrique est marquée par une culture très diversifiée (valeurs, clans, symboles, langues religion, ...). Hernandez (1997) a souligné que le modèle de management tel qu'il a été importé des Etats-Unis a connu un échec total dans le continent africain. Pour cet auteur, il vaudrait mieux tenir compte le contexte local avant de mettre en place des méthodes d'organisation et de gestion dans les entreprises africaines. Dia (1991) a confirmé également avant lui qu'il faut réconcilier la tradition et la modernité. Même Causse (2018) a conclu dans son travail que les entreprises africaines sont rationnelles dès lors qu'elles respectent les principes de base du modèle de management. C'est au manager africain de procéder aux adaptations.

Les outils de contrôle de gestion sont là pour assurer la convergence des actions des salariés aux objectifs de l'organisation et les entreprises formelles africaines, à l'instar des entreprises des autres continents, auront toujours besoin de ces derniers (surtout celles qui ont une taille importante et que la supervision directe ne suffit plus pour suivre les comportements des salariés). Des besoins qui ont poussé aussi depuis des années les universités africaines à former leurs étudiants (et futurs cadres dans les entreprises africaines) dans les outils de contrôle de gestion. De nos jours, elles prévoient l'enseignement de ces derniers dans plusieurs formations. Certaines d'entre-elles suivent une voie beaucoup plus fondamentale (ou académique), comme par exemple la licence en économie et gestion, et les entreprises ne sont pas très portées à la candidature de ces diplômés. Cependant, les formations professionnelles dispensées dans le Diplôme Universitaire Technologique (DUT) en Gestion des entreprises et des administrations (option Finance et comptabilité), le Brevet Technicien Supérieur en Comptabilité et gestion, la

licence appliquée en Comptabilité et/ou Contrôle de gestion et les Master professionnels sont plus sollicitées par les entreprises car la pratique est présente dans leur apprentissage. Elles offrent aux étudiants des stages qu'ils doivent effectuer dans des entreprises afin qu'ils se familiarisent déjà dans leurs études le fonctionnement de l'entreprise, son système d'information comptable et les pratiques des outils de contrôle de gestion. A la fin de leur cursus universitaire, ces formations leur donnent la possibilité de choisir entre plusieurs débouchés (comptable, contrôleur de gestion, auditeur, etc.). Partout en Afrique, l'enseignement de ces différentes formations n'est pas exclusivement réservé aux établissements universitaires publics. Des grands campus universitaires privés se sont également développés sur le marché de l'enseignement afin de répondre aux besoins des entreprises formelles africaines. Qu'ils soient publics ou privés, et dans un souci de mieux armer les étudiants aux outils de contrôle de gestion, ces derniers suivent un enseignement progressif entre les années avec une alternance entre la théorie et la pratique. Par exemple à l'Université de Djibouti, les étudiants sont tout d'abord initiés à l'organisation de l'entreprise, à la comptabilité générale ainsi que les outils de langue et informatique. Ensuite, ils attaquent, du côté des outils de contrôle de gestion, la partie du système d'aide à la décision, à savoir le calcul de coûts (coûts complets, coûts partiels, méthode ABC et *target costing*). Enfin, ils arrivent sur l'autre partie du contrôle de gestion à savoir les systèmes de pilotage et de mesure de la performance : l'établissement des budgets (prévisions) et du contrôle budgétaire (calcul et analyse des écarts), l'élaboration du tableau de bord et du reporting. Ils sont formés également en audit comptable et financier, l'audit interne, les outils de l'analyse et du diagnostic financier, les choix d'investissement et de financement et la stratégie de l'entreprise. Certainement, tous les concepts et techniques développés en contrôle de gestion leur serviront plus tard dans la pratique, après leur recrutement dans les entreprises formelles. Mais, il ne faut pas oublier que ces dernières ne sont pas outillées de la même façon et qu'elles ne les pratiquent pas de la même manière. Nous avons mené une recherche sur les pratiques de contrôle de gestion à Djibouti (Awaleh Osman et Meyssonier 2019) et nous avons constaté qu'il existe une différence au niveau de mode de contrôle de gestion entre les trois types d'entreprises formelles. Par exemple, les budgets sont préparés et contrôlés d'une manière différente dans les entreprises publiques que dans les filiales et dans les PME locales. C'est pourquoi les étudiants doivent s'adapter plus tard aux méthodes d'organisation et de gestion des entreprises qui les ont recrutés car c'est un passage obligé. De même, Boniface et Meyssonier (2012) ont relevé aussi sur le Sénégal que la diffusion et l'instrumentation du contrôle de gestion diffèrent selon qu'il s'agit des filiales des groupes étrangers, des entreprises publiques et des PME locales. Causee (2018) a dressé quelques

constats, en se basant sur la littérature existante, sur les dispositifs de pilotage et aux principes et règles mis en place par les entreprises nationales africaines (publiques et PME locales). Elle fait ressortir pour les entreprises nationales que les dispositifs de pilotage et de contrôle sont inexistantes ou non pertinents et que les principes et règles mis en place ne sont pas respectés. Elle explique ceux-ci que ces dernières ont tout d'abord des objectifs flous. Pendant que les PME locales suivent un objectif unique, celui de la rentabilité, celles du secteur public ont, en plus de l'objectif de minimiser les coûts et maximiser la qualité et la disponibilité des services, un autre objectif qui est celui du développement économique et social des pays. Ce qui les éloigne du cercle de la pure rationalité. Ensuite, il y a un manque de procédures qui devraient préciser normalement la mission de chacun et la manière dont chacun doit travailler pour que tous contribuent à la réalisation de l'objectif global. Comme ils sont inexistantes, cela conduit à l'exercice de contrôles tatillons et non à des contrôles d'efficacité et d'efficience susceptibles d'améliorer la gestion. Enfin, si les principes et règles ne sont pas respectés, c'est parce qu'il y a une forte concentration des pouvoirs dans les mains du dirigeant, la recherche des intérêts personnels conduisant aux dirigeants à toutes les formes de la corruption (non-respect aux règles de l'attribution des marchés publics, avantages en nature, ...) et l'absence des outils de gestion pertinents à cause des procédures et des indicateurs de gestion qui ne sont pas à jour. Bref, tout ceci nous montre une autre caractéristique importante qui, en plus de ce nous avons vu ci-dessus, distingue encore les différents types d'entreprises africaines. Nous prenons conscience, d'après les travaux de ces auteurs, que les dispositifs de pilotage sont différents entre les entreprises formelles en Afrique et il serait intéressant pour nous de s'interroger, d'un côté, comment ces entreprises sont outillées et utilisent les outils de contrôle de gestion et, d'un autre côté, si le noyau dur du contrôle de gestion (budgets, reporting, comptabilité de gestion, tableau de bord et audit interne) fonctionne de manière cohérente et homogène avec d'autres pratiques managériales formelles (ressources humaines, communication interne, processus de décision, etc.) ou bien si c'est un assemblage d'outils de contrôle formel et d'autres pratiques éloignées du contrôle de gestion fonctionnant ainsi de manière indépendante.

Plusieurs recherches se sont développées ces dernières années en Afrique et certaines d'entre – elles se sont intéressées de plus près la question de leurs pratiques de contrôle de gestion des entreprises formelles africaines. Tous ces travaux ont pour objectif commun celui de contribuer à la connaissance empirique de la réalité des systèmes d'aide à la décision et de pilotage de la performance des entreprises du continent. Ces recherches empiriques ont porté sur les outils et méthodes de contrôle de gestion (Luther et Longden 2001, Wade 2003, Gandaho 2007,

Ngongang 2010, Bampoky et Meyssonier 2012, Ngongang 2013, Errabih & Marghich (2014), Ayed 2015, Achibane et Elhamma 2016, Diop 2016, Souaf *et al.* 2017, Bigou-Laré et Kounetsron 2017, Missaoui et Benyetho 2017, Ndao 2017, Dieng 2017, El Idrissi 2018, Diop 2018, Daanoune et Chilouah 2018, Daanoune et Maimouni 2018, Tatouti 2018, Dieng 2019, Wade et Dieng 2019 a, Wade et Dieng 2019 b), sur la fonction contrôle de gestion (Bampoky 2013, Houngho 2017, Ndjanyou *et al.* 2019) sur les modes de contrôle et d'animation (Kaboré et Gervais 2007, Hared *et al.* 2013, Hanko 2019) sur la compréhension des déterminants des choix de la mise en place du contrôle de gestion (Ahsina 2011, Mohamed et Saad 2017) et sur les pratiques de la responsabilité sociétale de l'entreprise et de pilotage de la performance globale (Bane et Petitjean 2018, Ait Iyaza et Daanoune 2018). Cette liste est loin d'être exhaustive et tout ceci sera détaillé et analysé dans notre état de l'art. Toutes ces recherches ont été sélectionnées dans différentes revues scientifiques et elles se sont concentrées uniquement que les entreprises formelles (filiales, PME locales, entreprises publiques) et quelques institutions du secteur public (collectivités locales, universités et hôpitaux) des pays de l'Afrique francophone (de l'Ouest et du Nord). Dans notre liste, seule l'étude de Luther et Longden (2001) nous informe sur les pratiques de contrôle de gestion en Afrique du Sud. Quant à Djibouti, aucune recherche sur le sujet n'a été menée à notre connaissance et notre thèse contribuera à répondre ce manque de connaissance sur les dispositifs de pilotage et de mesure de la performance des entreprises de ce petit pays situé à l'Est de l'Afrique.

Notre thèse s'intéresse aux enjeux et à la nature du contrôle de gestion des entreprises de Djibouti. Elle est construite à partir d'une réflexion faite sur la nombreuse littérature qui existe sur le sujet en Afrique. Nous avons étudié tout d'abord les pratiques et la nature de contrôle de gestion dans les entreprises de Djibouti. Ensuite, nous avons vérifié s'il y a des similitudes avec d'autres pays d'Afrique. Pourquoi cette comparaison avec ces derniers ? Tous les pays d'Afrique se trouvent dans un seul continent et ils présentent des caractéristiques similaires que certains auteurs comme Causse (2018), Hernandez (1997) et Dia (1991) ont présenté dans leurs travaux. Pour ces auteurs, ils n'ont pas considéré un seul pays dans leurs recherches mais ils ont donné un enseignement général sur le management des organisations africaines. Nous pouvons également considérer comme ces auteurs que les comportements des dirigeants des pays et d'entreprises sont observables partout (satisfaction des intérêts personnels, concentration du pouvoir dans la main du dirigeant, recrutement sur recommandation, ...), les modes de fonctionnement et de gouvernance des entreprises formelles sont presque les mêmes pour tous, la dimension culturelle occupe une place centrale dans la société et l'héritage

coloniale a façonné leur système d'éducation et les méthodes d'organisation et de gestion des entreprises publiques (contrôle très procédural et axé sur l'aspect financier, organisation fonctionnelle, ...). Mais, leur écosystème et leurs cultures (religion, symboles, valeurs, clans) sont différents. Par exemple, Djibouti est un petit pays tourné vers l'extérieur et que la religion musulmane est dominante tandis que le Sénégal ou bien le Cameroun sont des économies diversifiées tournées vers le marché intérieur et il existe plusieurs confessions religieuses.

Le choix de Djibouti a une importance capitale dans cette recherche. De nombreuses raisons justifient ce choix. Tout d'abord, le pays est un terrain non encore défriché pour la recherche en contrôle de gestion et encore moins sur les entreprises. D'une part, la plupart des études réalisées sur le pays a ciblé uniquement soit le port, soit un échantillon de la population (comme les femmes entrepreneuriales djiboutiennes), soit le secteur public, soit des indicateurs macroéconomiques. Notre recherche est la première en son genre à s'intéresser les entreprises qui représentent l'économie formelle du pays, peu importe leur secteur d'activité et leur propriété du capital. D'autre part, notre thèse porte sur une discipline qui n'a pas été abordée jusqu'à maintenant par les chercheurs djiboutiens, à savoir le « contrôle de gestion ». D'après la base de données « www.theses.fr », l'économie et le droit public sont les deux disciplines majeures que les anciens doctorants djiboutiens ¹⁵ ont étudié et c'est toujours le cas aujourd'hui. En sciences de gestion, les sujets tournent beaucoup plus sur le port (management stratégique portuaire, performance portuaire, etc.). Nous savons à présent que notre étude s'est démarquée des autres recherches sur le fait qu'elle s'intéresse aux dispositifs de pilotage des entreprises djiboutiennes. Une contribution qui répondra certainement à quiconque qui se posera ces questions suivantes : quelles sont les pratiques de contrôle de gestion des entreprises de Djibouti ? est-ce qu'il existe une certaine cohérence du processus de décision et des comportements aux objectifs poursuivis par les entreprises djiboutiennes ? Ensuite, nous avons choisi de travailler sur le contrôle de gestion des entreprises de Djibouti car, en tant qu'enseignant à l'Université de Djibouti et spécialisé dans l'enseignement de la comptabilité et du contrôle de gestion, cette recherche améliorera l'enseignement en adaptant le programme des étudiants par la prise de connaissance des modes de contrôle de gestion des entreprises formelles djiboutiennes. Enfin, les travaux empiriques sur le contrôle de gestion sont quasi – absents dans les pays francophones de l'Afrique de l'Est. Comme nous l'avons dit ci-dessus, la majorité des études ont porté plus sur l'Afrique de l'Ouest, du Sud et du Nord. Notre recherche

¹⁵ Ils ont presque soutenu leur thèse en France (pays privilégié par les futurs doctorants pour obtenir leur diplôme de doctorat). Aujourd'hui, ils sont maîtres de conférence à la seule université de pays.

pourrait donner, avec les rares études qui se sont intéressées le sujet comme celle de Hared et *al.* (2013), une connaissance sur la réalité de contrôle du contrôle de gestion des entreprises de cette région d’Afrique et ouvrir à la porte vers d’autres études grâce à nos recommandations.

Ce travail de recherche croise deux champs d’études à savoir les dispositifs et pratiques de contrôle de gestion, d’un côté, et la spécificité de l’écosystème d’une petite économie de l’Afrique, d’un autre côté. Toutes les entreprises importantes de l’économie formelle de Djibouti ont été représentées dans ce travail de recherche et cela facilite énormément à avancer une conclusion générale.

Nous avons opté une thèse sur travaux qui a été construite autour de trois articles scientifiques (publiés ou soumis) visant à étudier les outils et méthodes de contrôle de gestion, la fonction contrôle de gestion et la nature du contrôle de gestion des entreprises de Djibouti. Nous justifierons le choix de cette forme de thèse les mêmes raisons que Fninou (2014) a avancées également pour la sienne. Tout d’abord, la présentation de la thèse par article va nous permettre d’accélérer la diffusion des résultats de notre recherche. Ensuite, cette approche a une grande valeur pédagogique dans la mesure où elle nous donne l’occasion de rédiger des articles à l’intention des revues spécialisées.

Le premier article décrit les pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises de Djibouti. Il s’intéresse aux outils, méthodes et acteurs de contrôle de gestion dans les quinze entreprises les plus importantes dans l’économie formelle de Djibouti. Les différents cas ont été étudiés de la même manière que Bampoky et Meyssonier (2012), c’est-à-dire nous avons présenté les résultats de notre étude en fonction de chaque catégorie d’entreprises (filiales de groupes multinationaux, entreprises publiques ou parapubliques, entreprises moyennes familiales locales). Nous avons montré l’existence d’une typologie des modes de contrôle de gestion en fonction de la nature des entreprises. Les filiales de groupes multinationaux sont mieux outillées par rapport aux deux autres catégories d’entreprises, avec une diffusion plus rapide et une utilisation plus fréquente des dispositifs de pilotage.

Le deuxième article porte sur l’étude des acteurs du contrôle de gestion dans les entreprises de Djibouti. Une trentaine d’acteurs qui s’occupent de la fonction contrôle de gestion dans leur entreprise (directeurs financiers, agents comptables, contrôleurs de gestion) ont répondu à notre questionnaire. Il ressort de cette deuxième étude que ces derniers sont des comptables marqués par leur formation à dominante comptable et financière, par leur expérience professionnelle très

ancrée dans le métier de la comptabilité et par l'utilisation exclusive des outils comptables et budgétaires dans l'exercice de leur fonction.

Le troisième article présente sur une première étude transversale et quantitative qui a été réalisée dans trois pays d'Afrique (Cameroun, Djibouti, Sénégal) et son objectif est de mettre en évidence si le contrôle de gestion des entreprises de ces trois pays repose sur une démarche formelle en cohérence avec les outils et aux pratiques managériales (gestion des ressources humaines, communication, management, etc.) qui fonctionnent ensemble afin d'aider à l'orientation des comportements des salariés (contrôle de gestion « as a system ») ou bien s'il forme un assemblage plus ou moins cohérent avec d'autres pratiques formelles ou informelles et des valeurs différentes (contrôle organisationnel « as a package »).

La méthodologie de recherche que nous avons retenu pour les deux premiers articles est de type qualitatif avec une démarche purement descriptive. Comme ce travail de recherche est une première en son genre à Djibouti, nous avons choisi dans un premier temps de réaliser deux études exploratoires sur ce terrain non encore défriché (avec quinze études de cas pour le premier article et trente-trois acteurs pour le deuxième). Nous avons décrit les outils et la fonction contrôle de gestion afin de prendre connaissance des dispositifs et pratiques de contrôle de gestion à Djibouti. Si nous avons privilégié la dimension descriptive, c'est parce qu'elle vise, selon Nobre (1999), à connaître les pratiques, les outils, les problèmes, les insuffisances, les besoins du contrôle de gestion surtout si l'état des connaissances est faible. Quant au choix de la méthode de l'étude de cas pour le premier article, cette dernière constitue la méthodologie privilégiée pour explorer et comprendre un phénomène complexe (Wacheux 1996). En revanche, nous avons adopté pour le troisième article une approche plutôt quantitative avec une représentation statistique des données issues de chaque pays. Toutes les entreprises importantes de l'économie formelle de Djibouti ont été sélectionnées pour atteindre l'objectif de la taille de l'échantillon qui a été fixé pour chaque pays. Djibouti compte une très grande majorité des petites entités de type familial ou individuel et celles qui dépassent plus de 50 salariés ne sont pas très nombreuses. Donc, il fallait avoir un nombre d'entreprises comparable dans chaque pays.

Avant de présenter les chapitres de la thèse présentés sous la forme d'articles, nous ferons une synthèse sur les travaux empiriques réalisés sur le contrôle de gestion des entreprises du continent africain. Nous développerons la problématique et nous décrirons le déroulement de la recherche (1). Nous procéderons à une analyse des enseignements de la recherche (2). Nous présenterons enfin les apports, les limites et les perspectives de recherche (3).

1. Le design de la recherche

Cette thèse est construite à partir d'une réflexion faite sur les travaux qui ont étudié les dispositifs et pratiques de contrôle de gestion des entreprises des pays africains. Ces recherches ont contribué à la connaissance de la réalité du contrôle de gestion en Afrique. Elles ont porté majoritairement sur les pays de l'Afrique du Sud, de l'Ouest et du Nord. Nous avons décidé à notre tour de suivre le même objectif que ces travaux et de faire « Djibouti » notre champ d'étude. Nous allons tout d'abord faire une synthèse sur ces recherches empiriques en contrôle de gestion (1.1) et poser ensuite notre problématique (1.2).

1.1. Etat de l'art

Le contrôle de gestion a été à l'origine une pratique observée dans les entreprises industrielles privées aux Etats – Unis. Anthony (1965) fut le premier auteur à proposer une définition pour le contrôle de gestion en le désignant comme le « processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour réaliser les objectifs de l'organisation ». Mais, cette définition a été jugée très restrictive plus tard dans les années 80 car elle met l'accent uniquement sur la gestion optimale des ressources. Vers la fin des années 80, l'auteur a élargi sa définition précédente en insistant cette fois-ci sur la notion d'influence sur l'organisation. Il le définit ensuite comme : « le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre ses stratégies » (Anthony 1988). Cette dernière définition est devenue une référence dans la discipline et, depuis son apparition, le contrôle de gestion n'a cessé d'évoluer et de se conceptualiser aux Etats Unis d'Amérique et en Europe (Ahsina 2011).

Aujourd'hui, la recherche en contrôle de gestion s'est développée dans la communauté scientifique et beaucoup d'études empiriques ont été publiées dans des revues françaises et anglaises. Nous avons donc une connaissance assez suffisante sur les pratiques de contrôle de gestion des pays développés. En France, Tort (2014) a mené une étude sur les articles en contrôle de gestion publiés dans la revue « Finance, Contrôle, Stratégie ». Il a constaté que ces derniers représentent 70% des articles et que les sujets de recherche sont consacrés à la fonction contrôle de gestion, les méthodes de calculs de coûts (coûts cachés, imputation de charges indirectes, méthodes ABC et méthode UVA) et le système de pilotage (tableau de bord opérationnel, gestion prévisionnelle, Balance scorecard).

En Afrique, il est certain que les travaux de recherche en contrôle de gestion représentent une proportion assez faible par rapport qu'en Europe et dans les pays anglosaxons. Mais, plusieurs travaux empiriques ont commencé à émerger depuis le début des années 2000 en Afrique de l'Ouest et du Nord grâce à la création des structures de recherche internes dans les universités (ou des centres de recherche spécialisés) et grâce au dynamisme des activités scientifiques qui regroupent un certain nombre de chercheurs. Ces recherches ont porté beaucoup plus sur les méthodes et outils de contrôle de gestion (1.1.1) et beaucoup moins sur la fonction contrôle de gestion (1.1.2) et sur la nature du contrôle de gestion (1.1.3). C'est pourquoi nous allons consacrer une grande partie de notre synthèse aux outils et méthodes du contrôle de gestion. Quant à l'Afrique du Sud, un grand nombre des travaux sur le management a porté sur ce pays (Livian 2013) et leurs publications se sont faits bien avant que l'Afrique de l'Ouest et du Nord ne commence à publier à leur tour en masse comme aujourd'hui.

1.1.1. Les méthodes et outils de contrôle de gestion en Afrique

Chiapello (1996) définit les outils de contrôle de gestion comme « des instruments utilisés par les managers afin de mettre sous contrôle les activités des entreprises ». Ils se sont développés suite aux multiples questions que les entreprises ont été confrontées dans l'évolution de leur environnement (concurrence, technologie, crise économique, restructuration, etc.). Chatelain-Ponroy et Sponem (2007) les considèrent comme une « révolution managériale » ou une « innovation managériale » pour Alcouffe *et al.* (2003). Nous savons aujourd'hui les différents outils qui existent en contrôle de gestion et de leurs apports pour les entreprises. Mais, il nous reste à savoir la question de leurs pratiques dans les entreprises formelles, notamment celles du continent africain.

En Afrique du Nord, il existe plusieurs travaux qui ont étudié les outils et méthodes de contrôle de gestion mis en place par les entreprises, les universités et les hôpitaux. En Maroc par exemple, ces études ont montré des pratiques très hétérogènes avec un degré d'instrumentation expliqué par la plupart des auteurs à cause des facteurs de contingence. Daanoune et Maimouni (2018) ont mené une étude exploratoire sur les pratiques de contrôle de gestion des PME de la région du Nord au Maroc. La raison qui a poussé à réaliser une telle étude était le poids important de la PME dans le tissu économique du Maroc. Ils se sont interrogés sur l'existence du contrôle de gestion au sein de ces PME, sur l'étendue de leurs pratiques et sur les spécificités qu'elles requièrent. Ils ont privilégié la vision contingente afin d'analyser les pratiques de contrôle de gestion existantes dans ces entités. Ils ont contacté 68 entreprises, sur un total de

961 PME de la région, et ils ont retenu enfin vingt PME. Ces dernières opèrent dans différents secteurs d'activité et la moitié d'entre – elles ont un effectif compris entre 50 et 100. Il ressort de leur étude que les principaux outils du contrôle de gestion utilisés dans ces vingt PME sont la comptabilité analytique (90% des cas) avec une dominance du calcul de coûts complets (50%), les tableaux de bord (55%), les budgets (40%), le contrôle budgétaire (35%), le reporting (30%). Les deux auteurs expliquent que la prédominance du dirigeant dans la gestion de la PME est le principal facteur de contingence qui entrave le développement du contrôle de gestion dans les PME ; car il assure plusieurs types de responsabilités (y compris la fonction de contrôle de gestion).

El Idrissi (2018) a réalisé une étude très proche à celle de Daanoune et Maimouni (2018). Mais, son champ de recherche a porté beaucoup plus sur les entreprises du Sud du Maroc. Il voulait aboutir, par le biais d'une étude empirique, à une meilleure compréhension des pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises de la province Safi et à identifier la place que ces entreprises attribuent aux outils de contrôle de gestion dans le pilotage de leurs performances. Il a ciblé les entreprises de toute taille qui ont au minimum quinze ans d'existence. Sur un total de 60 questionnaires distribués, cinquante d'entre – eux ont été exploités par le chercheur. La plupart des entreprises sont des SARL (58%) avec 26% d'entreprises familiales et 12% de filiales. Après son enquête, il a distingué trois catégories d'entreprises, sans préciser toutefois leur typologie (filiales, entreprises familiales, entreprises avec associés) et leur pourcentage dans l'échantillon : un premier groupe d'entreprises qui disposent du service contrôle de gestion et qui sont conscientes de l'importance de cette fonction ; un deuxième groupe d'entreprises qui n'ont pas le service contrôle de gestion et pourtant qui utilisent certains outils (autrement dit, elles font du contrôle de gestion sans le savoir) et ce groupe représente ce que Daanoune et Maimouni (2018) ont constaté dans la majorité des PME de leur étude (soit 80%) ; un troisième groupe d'entreprises qui n'ont pas de service dédié au contrôle de gestion et qui n'utilisent aucune de ses pratiques.

Missaoui et Benyetho (2017) ont également essayé à comprendre les pratiques de contrôle de gestion des PME marocaines mais en étudiant particulièrement l'importance du contrôle de gestion dans les choix stratégiques. Ils ont adopté une approche quantitative qui leur a conduit d'étudier quarante-six PME appartenant à des secteurs différents. Ils ont posé deux grandes hypothèses qui leur ont permis d'expliquer le schéma de causalité entre le contrôle de gestion et les choix stratégiques. Ils ont montré que 67% des PME qui ont un contrôle de gestion suivent plus la stratégie de la domination par les coûts ; car elles sont présentes dans un marché très concurrentiel. En revanche, celles qui choisissent particulièrement la stratégie par la

différenciation n'ont pas de contrôle de gestion ; car elles ont l'avantage de dresser une barrière contre les nouveaux entrants et de maîtriser le pouvoir de négociation des clients.

Une autre étude exploratoire très originale a été menée cette fois-ci par Angade *et al.* (2017) sur l'importance du système contrôle de gestion auprès des femmes entrepreneures marocaines (entreprises féminines). Ces auteures ont réalisé des entretiens semi-directifs auprès de quinze femmes de la région Souss Massa (Maroc) qui travaillent dans différents secteurs. Leurs entreprises sont de petite taille et font plus particulièrement de services (immobiliers, restauration, transport, commercialisation des matériels médicaux, ...). Les résultats des trois chercheuses ont montré explicitement qu'il n'y a pas de dispositifs de contrôle de gestion dans ces petites structures dans lesquelles les femmes détiennent le pouvoir. Elles privilégient la supervision directe pour suivre les comportements de leurs salariés et les résultats. Elles estiment en majorité qu'à l'heure actuelle elles ne ressentent aucun besoin immédiat d'avoir un contrôle de gestion car leurs entreprises sont de petites structures qui ne nécessitent pas forcément une gestion approfondie. Tout est centralisé dans les mains des dirigeantes. Cause (2018) a même souligné dans son travail que, dans une organisation de petite taille dont le chef est omniprésent et ne délègue pas ses pouvoirs, les manuels de procédures ne sont pas nécessaires et il n'est pas obligatoire de mettre en place des outils et méthodes de contrôle de gestion qui ont leur pertinence dans un autre contexte.

Tatouti (2018) s'est intéressé, contrairement à tous les autres chercheurs marocains cités ci-dessus, un seul cas d'une PME gazelle de 88 salariés qui connaît une croissance rapide durant ces dernières années. D'après l'auteur, l'entreprise est confrontée à une demande en augmentation exponentielle ainsi qu'à une concurrence acharnée. Pour faire face à ces enjeux, la réactivité, la rapidité, la flexibilité ainsi que la maîtrise des coûts sont devenues des mots d'ordre pour l'entreprise. Alors, elle a mis en place un service de contrôle de gestion et Tatouti (2018) a trouvé intéressant d'étudier l'apport du contrôle de gestion pour cette entreprise qui traverse l'un des moments clés de son histoire. Suite aux entretiens approfondis qu'il a eu avec plusieurs acteurs du contrôle de gestion (PDG, directeur financier, et contrôleur de gestion), il a mis en évidence tout d'abord les facteurs qui ont contribué au développement du contrôle de gestion dans l'entreprise : la formation de base du dirigeant (gestion d'entreprise) a eu un effet positif sur l'importance qu'accorde même jusqu'à aujourd'hui ce dernier à la fonction contrôle de gestion dans l'entreprise et le contrôleur de gestion disposait avant d'être engagé d'une expérience de trois années dans un poste similaire avec un diplôme en audit et contrôle de gestion obtenu auprès d'une grande école de commerce. Ensuite, Tatouti (2018) a montré l'apport du contrôle de gestion pour cette entreprise grâce à l'un des témoignages du PDG que

nous avons trouvé très intéressant « *Pour être franc, au début, quand j'ai instauré un service de contrôle de gestion et que j'ai recruté un contrôleur de gestion, mon but était d'une manière ou d'une autre d'inspecter et de contrôler mon personnel, mais j'ai été agréablement surpris par tout ce qu'il a apporté à l'entreprise, je peux dire que c'était pour nous un remède magique à toutes les insuffisances que rencontrait notre gestion quotidienne. En plus, avant de le mettre en place, je devais être présent tout le temps dans la société afin de veiller à sa bonne marche, mais maintenant, le suivi est devenu beaucoup plus facile, avec les tableaux de bord, les indicateurs de performance, le suivi de la réalisation des objectifs, le reporting...cela se répercute positivement sur notre performance et notre croissance, on travaille dans un environnement interne sain, donc on est mieux outillé pour affronter l'externe* ».

Pour terminer avec les PME marocaines, Errabih et Marghich (2014) ont étudié de leur côté la manière par laquelle les dirigeants des PME marocaines utilisent l'information « coût » dans leurs décisions. Ils ont mené une enquête par questionnaire auprès de soixante-quatorze entreprises (des SARL en majorité). Ils ont constaté que 86,5% des PME enquêtées affirment le recours à un calcul de coûts. De la même conclusion que Ngongang (2010), la méthode des coûts complets est la plus utilisée avec 55,4% ; car les entreprises étudiées sont principalement des entreprises industrielles et le calcul des coûts leur permet tout d'abord de maîtriser la marge et la rentabilité du produit. Vient ensuite la fixation des prix. Quant aux autres méthodes, il y a celles des coûts directs (12,2%), des coûts standard (10,8%), des coûts variables (9,5%) et du coût marginal (4,1%). Mais, contrairement aux entreprises qui affirment avoir calculé les coûts mensuellement (16,21%), celles qui les font pour des occasions comme le lancement d'un nouveau produit, la préparation d'un cadre de référence pour les devis, le changement des éléments de l'ossature du coût ancien, etc. représentent dans la population étudiée à 67,1%. Ce qui nous montre que le calcul des coûts est plus l'affaire d'un moment stratégique de l'entreprise que d'une affaire régulière. La responsabilité du travail de calcul de coût revient plus souvent au directeur général (75,5%), suivi par la direction comptable (17,6%) et enfin le contrôleur de gestion (6,8%). Ils concluent enfin que le coût représente un facteur capital dans la prise de décision pour ces entreprises même si son calcul reste à la phase embryonnaire.

Quant aux études qui ont porté sur le secteur public, nous avons celle de Amifi et Benlakouiri (2019) qui ont cherché à concevoir un tableau de bord de pilotage pour l'activité de maintenance de l'un des sites de l'Office Chérifien de Phosphates (OCP). Cette dernière est une entreprise publique marocaine. L'activité de maintenance est le moteur essentiel de pilotage de la production du site qui garantit la maintenabilité du matériel et qui protège le personnel. En adoptant une démarche par immersion, les deux auteurs ont constaté, en dépit de l'existence

d'un service de contrôle de gestion, l'absence d'un tableau de bord pour cette activité qui doit atteindre des objectifs très rigoureux (réduction des coûts, du temps d'arrêt d'urgence, etc.). Ils ont réfléchi alors à un outil de pilotage qui pourrait améliorer la performance de l'activité et aussi celle du site. Cet outil a été le tableau de bord et ils ont proposé tout d'abord des indicateurs qui concernent non seulement l'aspect de l'équipement mais aussi aux coûts, à l'hygiène, à la sécurité, à l'environnement et aux tâches de la maintenance. Les deux chercheurs ont suivi la démarche GIMSI pour élaborer le tableau de bord de pilotage en raison des avantages qu'elle présente par rapport aux autres démarches. Elle prend en considération plusieurs paramètres à savoir : l'environnement interne et externe, l'instauration d'un système d'audit à la fin de sa réalisation. Ensuite, ils ont retracé le modèle de tableau de bord de l'activité de maintenance. Enfin, ils ont réfléchi à des pistes de recommandation qui, pour eux, pallieront les dysfonctionnements internes de l'activité et, après la mise en œuvre de ces dernières, l'utilisation du tableau de bord pourrait contribuer à la performance de l'activité mais aussi à celle du site de l'OCP.

En passant maintenant des PME et des entreprises publiques vers des institutions auquel l'intérêt du contrôle de gestion s'est ressenti très récemment, Elabadi et El Ayachi (2015) ont réalisé une étude exploratoire sur le contrôle de gestion et le pilotage de la performance dans les universités marocaines. Ils ont tout d'abord dressé un état des lieux en matière d'existence d'un contrôle de gestion à partir de deux analyses : une analyse inter-universités à partir de six cas exploratoires et une analyse intra-université à partir d'un cas approfondi. Sur ce, ils ont constaté, contrairement au renforcement du contrôle interne au sein de ces dernières, l'inexistence d'une comptabilité générale, d'une comptabilité analytique et d'un service de contrôle de gestion. Les pratiques de contrôle de gestion sont dispersées entre l'équipe présidentielle (Président, les deux vice-présidents et le secrétaire général), les services au niveau des établissements universitaires (les doyens ou les directeurs, les vices directeurs ou doyens et les secrétaires généraux) et les services communs (Centre des Ressources Informatiques, Gestion du Patrimoine). Ensuite, ils ont identifié certaines variables qui ont émergé de leurs entretiens et qu'ils ont qualifié d'influenceur sur la mise en place d'un contrôle de gestion dans ces institutions. Il s'agit de la volonté du Président, la contractualisation – autonomie, le système d'information (système comptable), le contrôle interne pour une démarche qualité, la concurrence et la dimension culturelle. Enfin, toutes ces variables les ont aidés à proposer un modèle contingent propre aux universités marocaines et ils ont conclu que ce dernier qui est construit sous la considération de ces facteurs dans le long terme pourrait contribuer à l'émergence du contrôle de gestion.

Toujours du côté de l'Afrique du Nord, Ayed Damak (2015) a étudié les pratiques de calcul des coûts au sein des PME tunisiennes, les facteurs de contingence qui influencent l'utilisation des pratiques de calcul de coûts et enfin la contribution opérationnelle et stratégique de l'utilisation de ces pratiques au sein de ces PME. Sur un total de 630 PME contactées par le chercheur et choisies selon la méthode de l'échantillonnage aléatoire simple, soixante-dix d'entre – elles ont répondu à leur questionnaire. Cinquante-sept ont un effectif compris entre 10 et 300 et treize entreprises ont un effectif supérieur à 300 et inférieur à 500. Le chercheur a retenu seulement que les entreprises industrielles qui opèrent dans les quatre activités représentant la majeure partie du tissu industriel tunisien (textile et habillement, agroalimentaire, mécanique et métallurgique, et chimique). Ses résultats ont révélé différentes pratiques hétérogènes de calcul des coûts dans les entreprises tunisiennes et d'autant plus que ces pratiques ne sont même pas formalisées dans certaines entreprises. Celles qui ont un nombre d'employés inférieur à 100 utilisent beaucoup plus la méthode du *direct costing* et leur comptabilité analytique tire ses informations à partir des fiches de production manuscrites, établies en fin de chaque journée de production. Pour les entreprises qui ont une taille plus grande, c'est-à-dire dont le nombre d'employés est entre 100 et 200, elles utilisent la méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes et la méthode de coût complet. Les informations de la comptabilité analytique sont extraites de la comptabilité générale, des fiches de production et des bons de travail remplis par les ouvriers. Pour les entreprises de plus grande taille, c'est-à-dire celles qui ont un nombre d'employés compris entre 200 et 300 personnes, elles utilisent la méthode de coût complet et la fonction de la comptabilité analytique est assurée généralement par le service financier ou par la direction ressource humaine. Les mêmes résultats ont été constatés aussi pour celles qui ont un effectif compris entre 300 et 500, sauf qu'elles utilisent à la place la méthode des sections homogènes parallèlement avec la méthode ABC. Ayed Damak (2015) explique cette différenciation au niveau de pratiques de calcul de coûts par trois facteurs : la taille de l'organisation, la diversité des produits et la structure décentralisée de l'entreprise. De plus, il a trouvé que l'utilité opérationnelle de l'utilisation des instruments de calcul des coûts est perçue comme étant plus élevée par les entreprises qui utilisent les nouvelles méthodes que par les entreprises qui ne les utilisent pas.

En Afrique de l'Ouest, la recherche en contrôle de gestion gagne également petit à petit son territoire dans la communauté scientifique.

Au Sénégal, un article qui a servi de référence à plusieurs chercheurs sénégalais (Diop 2016, Diop 2018, Wade et Dieng 2019 a et b) a été tout d'abord publié par Baidari (2005) qui a

travaillé sur l'utilisation des informations comptables par les entreprises sénégalaises. Son objectif principal était de recenser les données comptables non obligatoires disponibles dans ces entreprises, de vérifier dans quelle mesure elles sont utilisées pour la prise de décision et d'analyser les facteurs qui déterminent leur production et leur utilisation. Trente-neuf entreprises de différents secteurs (l'industrie, les services, le commerce et le bâtiment et travaux publics) ont répondu favorablement à son questionnaire qui est inspiré de celui de Chapellier (1997). Sur les trente-neuf PME, vingt-quatre (soit 62%) sont purement sénégalaises et quinze (soit 38%) sont des filiales d'entreprises occidentales implantées au Sénégal. Leur effectif est compris entre 15 et 2100 salariés. Les résultats de son enquête ont montré que toutes les entreprises enquêtées établissent des états financiers selon les normes SYSCOA. Trente entreprises établissent des états financiers intermédiaires. Mais, Baidari (2005) n'a pas précisé sur ce point les types d'entreprises qui sont concernés à ce constat (est-ce les filiales ou les entreprises nationales ?). En tout cas, parmi ces trente entreprises, treize les établissent à chaque mois, neuf à chaque trimestre, cinq à chaque semestre et trois d'une manière ponctuelle. Les états financiers intermédiaires sont complets et détaillés pour plus de 52% des trente entreprises qui les établissent. Dix-huit entreprises (soit 46%) ont un système de calcul de coûts. Ce qui nous renvoie immédiatement que plus de la moitié des entreprises de l'échantillon (soit 54%) n'ont pas mis en place cet outil d'information interne. Les entreprises calculant des coûts disposent de systèmes qui peuvent être considérés comme assez détaillés car ils fournissent des informations sur les produits et sur les fonctions. Le coût complet et les coûts directs sont les plus calculés dans ces entreprises et la fréquence de traitement des données relatives à la comptabilité analytique se fait par mois dans six entreprises, par trimestre dans trois autres. Les autres le font soit par semestre (1), soit par an (3) ou ponctuellement (5). Les entreprises qui déclarent avoir un système budgétaire représentent 64%. Les budgets des approvisionnements (59%), des ventes (54%) et des investissements (46%) sont les plus élaborés. Par contre, le budget de trésorerie est le moins rencontré dans les entreprises étudiées (soit 18%). L'horizon budgétaire est généralement annuel (68%). Il est parfois mensuel (16%) et exceptionnellement trimestriel (12%) ou semestriel (4%). Quant à l'analyse de la rentabilité, trente-et-un entreprises (79%) établissent le tableau des soldes significatifs de gestion et vingt-neuf entreprises (74%) calculent la capacité d'autofinancement. Si les mêmes données comptables obligatoires (bilan, compte de résultat et annexe) et non obligatoires (budgets, comptabilité analytique, rentabilité, analyse de risque, etc.) sont disponibles dans les entreprises sénégalaises (capital 100% détenu par des Africains et qui assurent leur gestion) et les entreprises étrangères (capital majoritairement ou à 100% détenu par des groupes étrangers), les deux types d'entreprises se

distinguent par rapport à la fréquence d'élaboration des données. Les filiales des groupes étrangers produisent mensuellement plus des données que les entreprises purement sénégalaises comme l'analyse du risque de défaillance, la comparaison budget/réalisation, les états financiers intermédiaires, le reporting exigé par les sociétés mères. Donc, les filiales étrangères disposent d'outils comptables plus formalisés et plus développés que les entreprises nationales et les données comptables non obligatoires sont produites et sont plus utilisées dans les filiales ainsi que les grandes entreprises sénégalaises pour la prise de décision. La taille de l'entreprise et le contrôle exercé par les sociétés mères occidentales influencent l'adoption et l'utilisation de l'information comptable.

Nous avons également le travail de Bampoky et Meyssonier (2012) qui est l'une des rares études complètes réalisées au Sénégal. Elle combine deux méthodes qui se complètent dans la recherche, à savoir une étude qualitative menée auprès de dix entreprises avec des entretiens exploratoires et une étude quantitative réalisée auprès de cent trente entreprises avec une enquête par questionnaire. Ils voulaient apporter à une réponse quant à la connaissance des méthodes et outils de contrôle de gestion utilisés dans les entreprises au Sénégal. Les résultats de leur étude ont montré, d'après les deux enquêtes réalisées sur le terrain, que les filiales des firmes multinationales représentent les entités ayant un contrôle de gestion plus développé (disposition de logiciels de contrôle de gestion, diffusion plus rapide des outils, système de contrôle interactif) par rapport aux entreprises publiques et aux entreprises privées locales. Bien sûr, les premières bénéficient d'un transfert de connaissances de la part de leurs sociétés mères. Quant aux entreprises publiques, l'idée wébérienne est très ancrée dans leur système d'organisation et le contrôle est beaucoup plus procédural et axé sur l'aspect financier. Pour ce qui est des entreprises privées locales, le développement du contrôle de gestion est trop faible. Les responsables privilégient la supervision directe pour un meilleur contrôle au niveau opérationnel. Bref, c'est une étude qui montre que l'instrumentation et la diffusion des outils de contrôle de gestion dépend fortement des types d'entreprises formelles.

Quant à Wade et Dieng (2019, a), ils ont mené une étude empirique quantitative sur les outils de contrôle de gestion utilisés par les PME sénégalaises. Leur objectif était de recenser les outils les plus utilisés dans ces dernières et d'analyser le degré d'instrumentation de ces outils. Sur la base d'un tirage aléatoire simple ainsi délimitée autour de la catégorie des PME, ils ont pu construire un échantillon de quatre-vingts entreprises. Seules cinquante-neuf réponses des questionnaires administrés ont été exploitées. Pour limiter au maximum les « biais d'interprétation » des items chez les enquêtés, ils ont privilégié l'administration en mode face à face. La plupart des entreprises retenues exercent une activité commerciale (soit 39%) et sont

en majorité des SARL (70%). Après leur étude sur le terrain, les résultats ont révélé qu'une large proportion des PME étudiées ont recours à la méthode de coût complet (soit 85,5% des cas). En revanche, celles des coûts partiels sont peu observées dans les pratiques (soit 9%). Leur constat rejoint aussi celui qu'a formulé Baidari (2005) sur la prépondérance du coût complet dans les entreprises sénégalaises. Quant aux outils de pilotage, le budget occupe une place prédominante dans les entreprises. Il est largement préparé annuellement dans les PME étudiées (soit 51%). Ils ont remarqué que certains budgets se démarquent en fait en fonction de l'activité des PME. C'est ainsi que les budgets des approvisionnements et des ventes sont plus présents dans les PME exerçant une activité commerciale (61% et 50% respectivement). En particulier, l'outil est surtout appliqué par ces entreprises pour les prévisions annuelles des achats et des ventes. Quant au budget de production, la plus forte proportion de PME (71%) qui l'élaborent relève de l'industrie. Par contre, les prévisions budgétaires semblent moins concernées les décisions d'investissement et les PME qui font le budget d'investissement sont particulièrement industrielles (soit 35%). Ils ont constaté aussi que les PME ont recours au calcul et au contrôle des écarts (soit 79% d'entre – elles sont sensibles à la gestion des écarts entre prévisions et réalisations). Le contrôle des écarts est mieux déployé au sein des PME dotées d'un tableau de bord (soit trente-trois sur cinquante-neuf entreprises) plutôt que celles qui ne l'ont pas. Sur le degré d'utilisation des outils, ils ont remarqué que le budget est en particulier très utilisé par les PME Sénégalaises. Cependant, les outils en rapport avec le « calcul des coûts », « contrôle des écarts » et « compte de résultat prévisionnel » sont faiblement utilisés. Sur ce, ils ont conclu, en plus des outils existants, que la faible instrumentation des outils n'est pas spécifique aux PME de taille modeste. Les PME de taille plus relevée utilisent aussi faiblement les outils de contrôle de gestion.

Wade et Dieng (2019 b) ont publié également dans la même année une autre étude quantitative qui a examiné cette fois-ci les pratiques de coûts des entreprises du secteur de l'industrie au Sénégal. Ils ont voulu creuser la question encore plus que l'étude de Bampoky et Meyssonier (2012). Ces derniers ont uniquement abordé, d'après les deux auteurs, la problématique des méthodes de calcul des coûts des entreprises sénégalaises sans insister sur les usages consacrés. Bampoky et Meyssonier (2012) ont surtout cherché à comparer les entreprises privées, publiques et parapubliques en termes de pratiques de coûts pouvant y être identifiées. Un choix que les deux auteurs justifient dans leur travail que la question de l'existence précède la question de l'utilisation. De plus, les entreprises industrielles sont moins représentées dans leur échantillon (soit 30 entreprises). Alors, Wade et Dieng (2019 b) se sont intéressés sur cette catégorie d'entreprises et ils sont partis sur le terrain pour les étudier. Ils se sont posés les mêmes

questions de recherche que celles de Ngongang (2010) qui a analysé les méthodes de coûts dans les industries au Cameroun. Ils ont ciblé les entreprises qui opèrent dans les industries du textile, du plastique, de l'alimentaire, de l'agroalimentaire, de chimique et de métallique et ils ont retenu que quarante-huit entreprises (dont 44% sont des petites entreprises, 66% des sociétés anonymes et 32% des SARL). Les résultats de leur étude ont montré que le coût complet (67%) ressort comme la méthode dominante dans les pratiques de coûts. Baidari (2005) a également confirmé ce résultat. En revanche, une faible proportion parmi les entreprises étudiées utilise le coût complet seul (soit 6.3%) sans lui associer d'autres méthodes. Celles qui le combinent avec d'autres méthodes représentent 60% (dont 23% utilisent la combinaison du Coût complet + Imputation rationnelle + coût variable simple + coût variable évolué + coût préétabli). Pour Wade et Dieng (2019), les entreprises qui ont recours à plusieurs méthodes des coûts comparées aux entreprises mono outil considèrent globalement leur système plus fiable ; car elles estiment ressentir moins les limites spécifiques à certains outils. Contrairement aux autres méthodes de calcul de coûts, la méthode ABC est peu convoitée dans ces entreprises (soit 21% sans qu'aucune autre méthode n'a été combinée). Quant à la fixation du prix de vente de leurs produits, une forte proportion (63%) le détermine en tenant compte des coûts de revient calculés, de la marge de profit souhaitée et des prix en vigueur sur leur marché. Pour ces entreprises, cette méthode leur paraît rationnelle car elles peuvent à tout moment agir sur deux leviers : le niveau des coûts supportés et le niveau des marges. Wade et Dieng (2019 b) ont également identifié, parallèlement à l'inventaire des outils, onze facteurs de contingence dont cinq ont été significatifs car ils ont un effet positif sur les pratiques de coûts. Il s'agit du sous – activité des entreprises (textile, plastique, alimentaire, agroalimentaire, chimique et métallique), l'origine de la définition des produits, le processus ou mode de production, l'incertitude de l'environnement et la stratégie adoptée. Ces facteurs conduisent à ces entreprises d'adopter une méthode de calcul de coûts ou bien de combiner plusieurs d'entre – elles.

Toujours dans le même cadre de recherche sur les méthodes de calcul de coûts, Diop (2018) s'est intéressé, contrairement à ses collègues chercheurs sénégalais, les motifs qui justifient la décision de rejet par les entreprises sénégalaises des innovations ou des nouvelles méthodes en comptabilité de gestion (comptabilité à base d'activités, la méthode UVA, le Feature costing, etc.). Il a choisi de vérifier ses hypothèses de recherche auprès des moyennes et grandes entreprises du secteur formel ; car il justifie son choix à travers ce qu'a constaté aussi Baidari (2005) dans son étude. Les pratiques de comptabilité et de contrôle de gestion sont peu formalisées ou presque inexistantes au sein des petites et très petites entreprises sénégalaises. Quant au critère de propriété, Diop (2018) a retenu seulement que les entreprises parapubliques

et privées. Les entreprises et administrations publiques ont été exclues de son échantillon à cause de l'absence dans la plupart de ces entreprises d'une autonomie de gestion. Elles fonctionnent en fait selon les règles de la comptabilité publique. En plus, les outils de contrôle de gestion y sont très rudimentaires, voire inexistantes (en dehors du contrôle budgétaire). Les résultats de son étude sur le terrain ont montré sans surprise que la méthode des coûts complets traditionnels est de loin la plus utilisée (soit 66,12%) suivi par les méthodes des coûts partiels (25,81%). Ce constat va de pair aussi à ceux qu'ont fait par Baidari (2005) et par Wade et Dieng (2019, b). En revanche, les nouvelles méthodes sont les moins pratiquées avec l'ABC (11%) et le Target costing, le Feature costing et l'UVA (5%). Les raisons qui justifient le rejet des nouvelles méthodes en comptabilité de gestion sont : l'entreprise considère que le système actuel de calcul de coûts est efficace (soit 58% des cas étudiés), l'incertitude relative au changement organisationnel et aux nouveaux outils managériaux (40%), le manque de soutien de la direction générale (25%), la satisfaction des managers sur l'utilisation des systèmes traditionnels de calcul de coûts (60%), etc... Ces raisons sont communes, d'après Diop (2018), à plusieurs autres études qui ont montré aussi les mêmes motifs de rejet des innovations en comptabilité de gestion.

Diop (2016) et Dieng (2017) ont également étudié la méthode ABC dans le contexte sénégalais. Le premier a tout d'abord mesuré les taux d'adoption de cette nouvelle méthode de calcul de coûts dans les entreprises sénégalaises et ensuite il a identifié les facteurs de contingence qui poussent ces dernières à adopter cette méthode. Sur un total de soixante-deux entreprises moyennes et grandes entreprises, ses résultats ont fait ressortir que la méthode ABC connaît encore un taux d'adoption relativement bas au Sénégal et n'est adoptée que par 11% des entreprises sénégalaises. La nationalité de l'entreprise, la taille, le comportement stratégique, l'importance accordée aux données sur les coûts dans la prise de décision et la complexité perçue de la méthode sont autant des facteurs de contingence qui ont un impact positif ou négatif significatif sur la décision d'adoption de la méthode dans les entreprises sénégalaises. Quant à Dieng (2017), il a examiné l'influence des canaux de communication et des caractéristiques perçues de la méthode ABC sur l'attitude des entreprises à l'égard de cette innovation. Il a distingué trois profils d'attitudes dans l'échantillon : les entreprises favorables à la méthode, les entreprises défavorables à la méthode ABC et la catégorie des entreprises intermédiaires ou neutres. Celles qui privilégient les canaux interpersonnels plutôt que les médias de masse ont une attitude favorable envers la méthode ABC.

Dans le milieu hospitalier, nous avons l'article de Wade (2003) qui s'intéresse l'introduction du contrôle de gestion dans un environnement si particulier, qu'est l'hôpital. L'auteur a mené

deux enquêtes auprès des contrôleurs de gestion et des directions générales qui travaillent dans sept hôpitaux à Dakar au Sénégal. Le résultat de l'enquête rejoint à celui de Bampoky et Meyssonier (2012). Le contrôle de gestion est beaucoup plus financier dans le milieu hospitalier (budgets, contrôle budgétaire) et respecte des règles et des procédures strictes définies par les autorités publiques.

Ndao (2017) a obtenu aussi presque les mêmes résultats que ceux de Wade (2003) mais sur un autre contexte différent de l'hôpital. Il a orienté sa recherche du côté de l'université en analysant la structuration, les caractéristiques et les spécificités du contrôle de gestion dans les universités sénégalaises dans un contexte de réformes. Ces dernières consistent à abandonner l'ancienne logique de gestion axée sur les moyens pour laisser à la place à la logique de gestion basée sur les résultats donc de la performance. Sur cinq universités que le Sénégal compte dans son enseignement supérieur, Ndao a sélectionné quatre d'entre - elles pour réaliser son étude. Il a privilégié une approche qualitative afin d'explorer et de décrire le contrôle de gestion de ces dernières. Les entretiens semi-directifs qu'il a mené auprès de ces quatre universités ont révélé que les outils et pratiques de contrôle de gestion ne sont pas si développés. Seules deux universités ont créé un service de contrôle de gestion après les réformes. Elles établissent toutes un plan stratégique qui est axé sur un horizon de cinq ans. Il existe aussi un tableau de bord et un système de reporting qui ont été mis en place après les réformes. Le budget est considéré comme étant l'outil de gestion le plus utilisé dans les universités. L'analyse budgétaire n'est pas toujours effectuée pour la plupart des universités. Bref, le contrôle de gestion se limite en fin de compte à l'élaboration du budget et au suivi de l'exécution du budget dans les universités sénégalaises. Il ne joue pas encore pleinement le rôle d'amélioration de la performance dans les universités, d'orientation des comportements, ni de réédition des comptes, même si deux d'entre - elles ont un service de contrôle de gestion. Les méthodes de gestion wébérienne sont encore plus présentes dans les universités que le modèle de gestion axée sur les résultats. Elabadi et El Ayachi (2015) ont fait les mêmes constats dans les universités marocaines. Au Togo, Bigou-Laré et Kounetsron (2017) ont réalisé aussi la même étude que Ndao (2017) et ils ont obtenu la même conclusion sur l'université togolaise. Ils ont constaté la présence de l'outil budgétaire, la mise en place progressive d'un tableau de bord et l'évaluation des coûts des programmes de formation.

Au Cameroun, l'article de Ngongang (2010) nous informe largement sur les méthodes de calculs de coûts pratiquées dans les petites et moyennes industries (PMI). L'objectif principal de son travail était tout d'abord d'identifier les facteurs de contingence qui ont un impact sur le choix des méthodes et puis d'établir une typologie des PMI en fonction des méthodes utilisées.

Il ressort de son étude que les facteurs de contingence structurelle (branche d'activité et forme juridique) et comportementale (type de formation du dirigeant) influencent les choix de la méthode de calcul de coûts. La méthode de coût complet est la plus utilisée (soit 66%) par rapport à celles qui utilisent aux nouvelles méthodes de calculs de coûts (9%). De la même manière qu'au Sénégal, ces dernières sont moins rencontrées aussi dans les entreprises industrielles camerounaises. Quant à la typologie des PMI en fonction des méthodes utilisées, il ressort quatre catégories d'entreprises : un premier groupe constitué de jeunes entreprises industrielles qui n'utilisent aucune méthode de calcul de coûts ; un deuxième groupe constitué de vieilles entreprises d'artisanat qui utilisent les méthodes des coûts partiels ; un troisième et un quatrième groupe constitués respectivement de vieilles entreprises industrielles et de jeunes entreprises d'artisanat qui utilisent la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes.

Du côté de Cote d'Ivoire, Gandaho (2007) a engagé une réflexion de fond, à travers une étude empirique, sur les pratiques et procédures budgétaires développées par les entreprises. Son but était d'exposer succinctement les pratiques courantes observées, surtout en matière de gestion budgétaire, et de livrer quelques enseignements sur sa recherche. Pour réaliser son étude, il a constitué tout d'abord un échantillon non aléatoire de deux-cent dix entreprises dont les deux tiers sont des PME-PMI et leur siège ou direction générale est basé en région abidjanaise. Les entreprises de l'échantillon sont des entreprises industrielles et commerciales. Par contre, les établissements de crédits ainsi que les compagnies d'assurance sont exclus du champ de sa recherche. Il a mené ensuite deux études sur le terrain en deux temps différents : d'abord une étude exploratoire réalisée auprès de dix entreprises (sept PME – PMI et trois grandes entreprises) dans le but de tester la validité de sa question principale de recherche et ensuite une enquête par questionnaire faite par voie postale auprès de 210 dirigeants d'entreprises en région abidjanais pour confirmer ses hypothèses de recherche. Gandaho (2007) a montré tout d'abord de manière générale que la plupart des entreprises étudiées présentent une grande faiblesse dans l'élaboration de leur processus de planification stratégique. Ceci est expliqué par le chercheur à cause du caractère très turbulent ou volatile de l'environnement des entreprises observées qui rend les prévisions à court terme difficiles et celles à moyen et long terme quasi-impossibles. Les budgets sont conçus à leur tour sur la base d'une extrapolation des données du passé qui ont peu de chance d'être fiables en raison de l'environnement très volatile. Ensuite, il a constaté plus spécifiquement que les petites entreprises préfèrent opter pour un pilotage qui utilise peu l'outil budget. Elles utilisent d'autres instruments tels que les comptes de résultats, les soldes intermédiaires de gestion ou les comptes de surplus et des tableaux de financement réadaptés pour assurer le pilotage. Gandaho (2007) a remarqué que les managers de ces petites entreprises,

pour la plupart, recherchent surtout une gestion au coup par coup selon un processus d'itérations (favorable à l'auto-apprentissage) qui procède par des essais et erreurs, jusqu'à l'obtention du niveau des résultats jugé « satisfaisant ». Le contrôle exercé par la direction générale de ces petites entreprises est, généralement, un contrôle financier strict où tout est mesuré (valorisé) à l'aune des résultats financiers. Quant aux grandes entreprises qui dépassent plus de 200 salariés, il remarqua que l'utilisation de l'outil budget est plus fréquente chez - elles avec la tenue d'une comptabilité analytique de gestion et la mise en oeuvre d'un contrôle de gestion formalisé. Elles établissent et suivent un processus de planification stratégique. A la fin de son travail, il termine avec trois enseignements qui s'avèrent également très utiles pour d'autres pays d'Afrique. Tout d'abord, il a avancé que *« l'adoption d'un processus budgétaire comme moyen de pilotage n'est pas forcément la panacée pour garantir une meilleure gestion des sociétés ; d'autres outils de pilotage peuvent se révéler, dans bien de cas, plus adaptés et efficaces »*. Ensuite, il a affirmé que *« les méthodes budgétaires de gestion ont des chances de connaître un réel succès si elles sont sous-tendues, en amont, par un processus de planification stratégique, permettant de définir des objectifs clairs et précis assortis de plans d'action tout aussi flexibles que doivent l'être les budgets »*. Enfin, il termine ses enseignements avec : *« si le caractère de flexibilité exigé par les budgets et les plans n'est pas reconnu, le fait de se fixer des objectifs et de déterminer une stratégie ne garantit en rien que l'on obtiendra les résultats souhaités. La perception de l'environnement est toujours imparfaite et sa prévision souvent difficile. Pour obtenir les résultats escomptés, la stratégie doit être complétée par la mise en place d'un dispositif de veille permanente, un système d'alerte automatique permettant d'assurer un contrôle budgétaire et stratégique »*.

Pour finir, Luther et Longden (2001) ont étudié les pratiques de contrôle de gestion et leurs changements pendant la décennie de 1990 - 2000 en Afrique du Sud. Ils ont privilégié la théorie contingente dans leur recherche et ont adopté une approche quantitative afin de confirmer leurs deux hypothèses de recherche. En réalisant une enquête par questionnaire auprès de 1230 entreprises (dont 130 ont été exploitables), ils confirment leur première hypothèse en affirmant qu'il existe une corrélation intéressante entre l'apport des techniques de contrôle de gestion et la taille de l'entreprise. Presque tous les auteurs que nous avons cités ci-dessus et qui ont privilégié la théorie de la contingence dans leur recherche ont confirmé aussi que la taille est le premier facteur qui explique l'adoption des outils de contrôle de gestion et l'apport que ces derniers pourraient contribuer au pilotage de la performance. Ensuite, ils confirment leur deuxième hypothèse qui concerne que l'apport de toutes les techniques de contrôle de gestion augmente avec le temps. Ils ont constaté que les techniques comme le « Target costing », la

« Chaine de valeurs » et « l'Analyse statistique et des probabilités » n'étaient pas utilisées avant 1996. Les raisons de ces changements ont été expliqués par les auteurs que l'Afrique du Sud a subi des profonds changements politiques et structurels au cours de cette décennie. Ceux-ci ont affecté par la suite directement et indirectement l'environnement des entreprises sud-africaines du fait de la volatilité des marchés.

Tous les travaux qui ont été synthétisés ci-dessus ont montré que la taille et la propriété du capital (filiales des groupes étrangers, les entreprises publiques et les PME locales) sont les principales raisons qui expliquent les différences qui existent au niveau du degré d'instrumentation et de l'usage des dispositifs de pilotage entre les trois types des entreprises formelles africaines. Le budget est l'outil le plus utilisé dans le pilotage de la performance. Les coûts sont calculés surtout dans les entreprises industrielles et la méthode la plus utilisée est celle du coût complet. En revanche, les nouvelles méthodes de comptabilité de gestion comme l'ABC est la moins pratiquée et cette dernière méthode de calcul de coûts intéresse seulement à quelques entreprises de taille importante. La plupart des chercheurs retient la nature de l'activité retenue comme facteur de contingence conduisant les entreprises à adopter les méthodes de calcul de coûts. Il faut donner maintenant un sens et une lecture à ce large état de l'art par rapport à notre thèse. Tout ceci sur les outils et méthodes de contrôle de gestion nous amène à se dire : 1) il faut voir pour Djibouti si c'est la même chose que dans les autres pays où les études ont été menées ; 2) il faut faire une synthèse comparative et chiffrée au niveau de l'ensemble de l'Afrique ; 3) il faut voir si nous pouvons faire des recommandations synthétiques et opérationnelles sur les outils et méthodes de contrôle de gestion.

1.1.2. La fonction contrôle de gestion en Afrique

Très peu d'études africaines ont consacré entièrement la fonction contrôle de gestion dans leur recherche. A notre connaissance, celles de Bampoky (2013), Houngbo (2017), Ndjanyou (2019) font exception. Les outils et méthodes du contrôle de gestion existants et utilisés dans les entreprises formelles africaines ont attirés tout d'abord l'attention des chercheurs du continent. Nous pouvons qualifier leur processus de recherche tout à fait normal ; car il faut dans un premier temps explorer les dispositifs et pratiques formelles du contrôle de gestion avant de s'intéresser uniquement à la fonction contrôle de gestion. Un processus de recherche que nous avons adopté également dans notre travail de recherche. Cependant, cela ne leur a pas empêché de questionner, pendant leur étude sur le terrain, des questions sur l'existence d'un

service de contrôle de gestion ou d'une fonction contrôle de gestion formalisée, son rattachement hiérarchique, etc. Nous nous appuyons dans cette présente section, en plus des trois travaux mentionnés ci-dessus, la partie de ces études qui font mention l'état de lieu de la fonction contrôle de gestion.

Au Maroc, l'étude de Daanoue et Maimouni (2018) a révélé que trois entreprises sur les vingt PME étudiées (soit 15%) ont une fonction contrôle de gestion organisée de façon formelle. Ces trois entreprises relèvent du secteur de l'industrie (automobile, plastique et aéronautique). Une seule personne est chargée du contrôle de gestion et elle est rattachée à la direction administrative et financière. Le reste, 85% des PME, n'a pas de service de contrôle de gestion. Mais, cela ne les a pas empêchées pour une grande majorité (soit 80%) de disposer quelques outils et pratiques de contrôle de gestion. Daanoue et Maimouni (2018) expliquent dans leur recherche que le dirigeant-gérant représente une entrave à la mise en place d'un service de contrôle de gestion dans ces PME ; car il assume plusieurs responsabilités (dont la fonction contrôle de gestion). El Irissi (2018) qui a orienté sa recherche vers les entreprises du Sud du Maroc a montré par contre que 64% des entreprises disposent d'un service de contrôle de gestion contre 34% qui ne l'ont pas. Parmi celles qui ont le service, 46% d'entre – elles l'ont rattaché à la direction générale, 8% à la fonction comptable et financière et 10% à la fonction indépendante « contrôle de gestion ». Quant à leur cursus universitaire, 22% du contrôleur de gestion ont une formation Bac + 2 ou 3 et 42% ont un bac + 4. Ce recensement sur la fonction et les outils de contrôle de gestion a permis au chercheur de dégager trois typologies d'entreprises : celles qui ont une structure formelle du contrôle de gestion et qui ont mis en place un certain nombre d'outils de contrôle de gestion ; celles qui n'ont pas un service dédié pour le contrôle de gestion mais qui le font sans le savoir à travers les outils existants et utilisés ; celles qui n'ont pas les deux en même temps. Missaoui et Benyetho (2017) relèvent dans leur étude qui a porté sur quarante-six PME Marocaines de toute taille que 61% des entreprises ne disposent pas d'un service « contrôle de gestion » contre 39% des entreprises ; car, d'après les chercheurs, la majorité des dirigeants de PME étudiées (soit 90,1%) préfèrent beaucoup plus à l'intuition que la prévision et la considère comme très importante dans la prise de décision. S'il n'existe aucune définition d'objectifs formels, précis et bien situés dans le temps, il est difficile d'avoir un contrôle de gestion qui assure la convergence des comportements des salariés vers les objectifs de l'entreprise. L'étude de cas de Tatouti (2018) qui s'est intéressée à une PME gazelle a souligné que la mise en place d'un service de contrôle de gestion a été inévitable face aux changements que cette dernière connaît durant ces dernières années. L'environnement de l'entreprise est marqué par une très forte demande ainsi qu'à une concurrence acharnée. Le

Directeur général a pris donc l'initiative de recruter un contrôleur de gestion qui pourrait aider à l'atteinte des objectifs et à la mise en place des solutions face aux évolutions du marché et à la croissance de l'entreprise. Le contrôleur de gestion recruté est diplômé d'une grande école de commerce et de gestion, option audit et contrôle de gestion, et il dispose d'une expérience de trois années dans un poste similaire. Il a participé à l'instauration du service de contrôle de gestion qui est rattaché à la direction générale. Il travaille en collaboration avec deux attachés au service. Le Directeur Financier de l'entreprise a salué même la complémentarité évidente qui le lie avec le contrôleur de gestion. Tatouti (2018) a montré, à travers le recueil des témoignages, le rôle important que la fonction joue dans l'entreprise et l'intérêt qu'accorde la direction générale pour cette dernière. Elabadi et El Ayachi (2015) ont travaillé sur six cas exploratoires et un cas approfondi sur les universités marocaines et ils ont constaté l'inexistence d'un service de contrôle de gestion. Par contre, il y a seulement des manuels de procédures pour plusieurs fonctions.

En Tunisie, Ayed Damak (2015) a mené une enquête par questionnaire auprès de soixante-dix PME et il note, parmi les treize entreprises de taille intermédiaire (300 à 500 salariés), que neuf entreprises disposent d'un contrôleur de gestion spécialisé et rattaché à une cellule centrale de gestion. Les quatre autres entreprises ne l'ont pas. Son rôle consiste à élaborer des budgets prévisionnels et proposer des solutions lorsqu'il y a des écarts entre les prévisions et les réalisations. Cependant, pour les PME qui ont de taille compris entre 10 et 300 salariés, il n'y a pas de contrôleur de gestion spécialisé et ce sont les chefs comptables, les propriétaires – dirigeants, les directeurs financiers qui cumulent la fonction comptable, financière, administrative et celle du contrôle de gestion.

Au Sénégal, Baidari (2005) a constaté que les filiales étrangères disposent d'outils comptables plus formalisés et plus développés que les entreprises sénégalaises nationales. Des résultats que Bampoky et Meyssonier (2012) ont confirmé aussi sept ans plus tard à travers leur étude de référence au Sénégal. Ils ont trouvé qu'il existe une certaine similitude entre le système de contrôle de gestion de la maison mère et celui de la filiale et que la fonction contrôle de gestion est très bien structurée par rapport aux entreprises privées locales et aux entreprises publiques et parapubliques. De la même manière que Lambert et Sponem (2009) ont dégagé quatre idéaux-types de fonctions de contrôle de gestion dans les grands groupes français, Bampoky (2013) a dégagé aussi trois-idéaux types pour les entreprises sénégalaises : la fonction contrôle de gestion régulatrice qu'on retrouve dans les entreprises publiques, la fonction contrôle de gestion omnipotente présente dans les filiales des multinationales et la fonction contrôle de gestion coercitive dans les entreprises privées familiales ou non.

Au Cameroun, Ndjanyou *et al.* 2019 ont étudié la nature de la relation qui existe entre le contrôleur de gestion et les responsables opérationnels et l'effet de cette relation sur la performance managériale. Pour parvenir à ses résultats, ils ont réalisé une enquête par questionnaire auprès de cent treize responsables opérationnels qui travaillent dans des entreprises distinctes. Quatre-vingt-quinze réponses ont été exploitées à la fin par les chercheurs et ces responsables opérationnels sont majoritairement des Directeurs de service (70,7%) contre des Directeurs adjoints (29,3%). Beaucoup d'entre – eux ont un niveau universitaire (90,3%), comme spécialité dominante l'économie et la gestion, et leur tranche d'âge se situe largement entre 36 et 45 ans (relativement jeune). Leurs résultats ont montré que la majorité des responsables opérationnels pensent que leur relation avec le contrôleur de gestion est de nature constructive : 71% des managers opérationnels déclarent que le contrôleur de gestion s'intéresse toujours à leur activité, 68% partagent souvent leurs idées et coopèrent avec le contrôleur de gestion et 51% des managers estiment suivre les recommandations et conseils des contrôleurs. Contrairement à la variable « contrôle », celle qui est liée à « l'amélioration personnelle » explique très bien l'amélioration de la performance des managers opérationnels. Ils préfèrent que le contrôleur de gestion prenne à cœur leurs intérêts ainsi que leurs conseils et recommandations. Ils considèrent par contre le « contrôle » comme des sanctions et un espionnage organisé par la direction générale et cette variable influence négativement, d'après les résultats de l'étude sur le terrain, la performance managériale.

Houngbo (2017) a engagé une réflexion sur la faible légitimité de la fonction contrôle de gestion dans une entreprise publique Béninoise et les raisons qui conduisent à réduire sa légitimité. Loin d'être l'objet du hasard, elle a choisi la Société Béninoise d'Energie Electrique car, dans les directions régionales, la fonction de contrôleur de gestion reflète une image différente en interne. Houngbo (2017) a voulu comprendre la complexité, la logique et la singularité du contexte. Elle a mené des entretiens semi-directifs auprès des acteurs de la fonction de contrôleur de gestion et auprès d'une fonction similaire qui a été créée au sein de l'entreprise publique « le contrôleur de zone ». Pour atteindre les objectifs d'une étude en triangulation, elle a consulté aussi des documents internes de l'entreprise et effectué des observations. Les résultats de l'étude ont montré que la première raison qui conduit toujours la fonction contrôle de gestion à perdre sa légitimité est à cause d'une vacance successive du poste. Les contrôleurs de gestion qui se succèdent dans le poste ne restent pas trop longtemps pour assurer leur légitimité dans l'entreprise. L'auteure a qualifié cette première raison de « découplage », puisqu'il s'agit d'une image interne, dissocié de son apparence externe. La deuxième raison est que l'intérimaire n'effectue pas les attributions de la fonction qu'il assume. La fonction

similaire « contrôleur de zone » s'impose donc dans l'entreprise jusqu'à faire perdre le contrôleur de gestion son droit d'agir et pousser les différents acteurs (opérationnels comme stratégique) à se questionner l'utilité de ce dernier. L'auteure s'est interrogée à la fin de son travail sur l'importance de la fonction contrôle de gestion dans cette entreprise.

Nous pouvons retenir sur cette synthèse que la fonction contrôle de gestion est sous structurée et non formelle dans les entreprises nationales en Afrique (publiques et PME locales). Par contre, elle y est assez développée dans les filiales des groupes étrangers. La fonction est assurée dans une grande majorité des PME locales par les propriétaires – dirigeants ou par les directeurs financiers qui la cumulent avec d'autres fonctions (comptabilité et administrative). Pour donner maintenant un sens et une lecture à cet état de l'art par rapport à notre thèse, tout ceci sur la fonction contrôle de gestion amène à se dire : 1) Il faudrait voir pour Djibouti si c'est la même chose que dans les autres pays où les études ont été menées ; 2) Il va falloir faire une synthèse comparative au niveau de l'ensemble de l'Afrique ; 3) Il faudrait voir si nous pouvons développer une connaissance nécessaire pour former les étudiants Djiboutiens en contrôle de gestion pour leurs missions et tâches.

1.1.3 Le contrôle de gestion composante d'un système global ou élément d'un assemblage organisationnel

Les travaux des chercheurs africains qui ont porté jusqu'ici sur les dispositifs et pratiques de contrôle de gestion représentent la partie formelle du contrôle de gestion (ou bloc émergé de l'iceberg). Mais, cette partie cohabite aussi un autre aspect informel qui est propre à chaque entreprise. Il s'agit de la « culture » ou « des valeurs partagées » qui peuvent se traduire par un langage ou un ensemble d'expressions internes : tutoiement, façon de saluer, habitudes vestimentaires, usage du prénom, etc. (Cuyaubère et Muller 1996). Des auteurs contemporains, comme Ouchi avec sa « théorie Z », ont même reconnu l'existence d'une identité et d'une culture propres à l'entreprise. Hernandez (1997) souligne aussi que le contexte socioculturel d'un pays a une influence déterminante sur les modes de gestion des entreprises. Tous les pays du monde entier ont des caractéristiques culturelles différentes et Bollinger et Hofstede (1987) ont identifié, à partir d'une analyse de 53 pays ou groupes de pays, quatre dimensions significatives qui expliquent les différences culturelles : la distance hiérarchique, le contrôle de l'incertitude, le degré d'individualisme - collectivisme et le degré de masculinité-féminité. Bouquin (1998) a scindé alors le système de contrôle en partie « visible » et « invisible ». Le

système de contrôle « visible » comprend notamment : la planification stratégique, le système budgétaire, les autorisations ou délégations d'investissements et de dépenses, l'audit interne, les systèmes de reporting, les critères sur lesquels repose la rémunération des dirigeants et des cadres, ainsi que l'ensemble des règles formelles portant sur des descriptions de postes, des manuels de procédure, ... Pour Malmi et Brown (2008), cette partie « visible » correspond dans leur typologie : la planification, le contrôle cybernétique et les systèmes de récompenses et rémunérations. Quant à la partie « invisible », elle regroupe l'ensemble des facteurs psychologiques et socioculturels influençant les actions et les comportements des personnes dans le sens voulu par la direction. L'auteur qualifie l'aspect « visible » de « système de contrôle de gestion » et ainsi le « système de contrôle organisationnel » englobera non seulement ce dernier aspect mais aussi de la partie informelle. Dupuy et Guibert (1997) recommandent que ces deux sous-ensembles devraient être mis en cohérence pour un meilleur fonctionnement de l'entreprise. Mais, Clegg *et al.* (2005) soutiennent que ces facteurs socioculturels sont au-delà de ce que les gestionnaires peuvent contrôler. Otley et Ferreira (2009) ont placé également ces facteurs en dehors de leur modèle du système de management de la performance. Pour ces deux chercheurs, le contrôle de gestion fonctionne de manière homogène et cohérente avec les autres pratiques managériales (évaluation de la performance et système de récompense) quand les composantes du contrôle de gestion ont une relation significative avec ces dernières (contrôle de gestion « as a system »). Nous pouvons citer par exemple l'attribution d'une prime (système de récompense) en fonction de l'atteinte des objectifs à court terme retracés dans les budgets. Sinon, il y a un assemblage avec des pratiques formelles ou informelles et des valeurs différentes (contrôle organisationnel « as a package »), comme le considèrent Malmi et Brown (2008). Contrairement à tous ces auteurs qui ont ouvert le débat sur la prise en compte ou non des facteurs socioculturels dans le contrôle de gestion, D'Iribarne (1989) soutient « qu'il n'existe pas de logique universelle mais des logiques locales que le management doit intégrer dans ses pratiques ». Chaque pays ou région dispose sa propre logique dans les affaires. Aux Etats-Unis, la logique contractuelle régissant les relations entre des hommes libres, égaux et honnêtes est très répandue alors qu'en France on retrouve la logique d'honneur (Kais 2008). En Afrique, l'esprit communautaire est très marqué dans les sociétés et c'est pourquoi les méthodes et outils de gestion importés aux Etats-Unis ont connu un échec en Afrique ; car ils sont nés dans un environnement culturel fortement individualiste, à faible distance hiérarchique, fortement orienté vers la prise de risque et fondé sur des valeurs masculines (Kais 2008). Hernandez (1997) a souligné que la Direction par objectif (DPO) qui est née aux Etats-Unis et qui a bien fonctionné dans les firmes américaines a connu divers

obstacles en Afrique : l'individualisme n'existe pas en Afrique contrairement aux dirigeants américains qui fixent des objectifs individuels à leurs salariés, le temps constitue un problème à gérer dans ce continent or la notion même d'objectif ne s'envisage sans la relier au temps ; il existe une forte centralisation du pouvoir dans les mains du propriétaire – dirigeant ; la comparaison entre objectifs et résultats fait naître des affrontements entre supérieur et subordonné dans les sociétés africaines. En se basant sur les dimensions de Hofstede, il propose un modèle de DPO adapté à la culture africaine : les objectifs seront définis et utilisés au niveau des unités intermédiaires et non pas au niveau des individus ; il faudra mesurer les résultats et allouer les récompenses éventuelles de façon communautaire ; la décision devra émaner du groupe, être prise collectivement par le groupe et à l'unanimité.

En tout cas, si on veut étudier le fonctionnement réel du système de contrôle de gestion, la façon dont les informations circulent d'amont en aval et comment elles remontent « du terrain » jusqu'aux centres de décision, il faut garder à l'esprit ces deux aspects qui cohabitent dans l'organisation (Cuyaubère et Muller 1996).

En Afrique, le nombre des travaux qui nous informent sur la nature du contrôle de gestion (contrôle de gestion « as a system » ou contrôle organisationnel « as a package ») est très réduit. Parmi ces rares travaux, nous avons celui de Hared *et al.* (2014) qui ont fait une étude qualitative sur un cas en Somalie. Ils ont étudié les modes de contrôle d'une société qui a été créée sur la base du partage du pouvoir entre les clans. Il ressort de leur étude que le « clanisme » joue un rôle clé dans la structuration de tous les autres aspects des activités de l'organisation.

En Cameroun, Guimezap Jiofack (2018) s'est interrogée sur les facteurs socioculturels qui influencent la mise en oeuvre des outils de contrôle de gestion dans les entreprises de son pays. Elle a mené tout d'abord une étude exploratoire qui a permis de révéler les différentes variables susceptibles de déterminer l'utilisation des outils de contrôle de gestion. Ensuite, elle a réalisé une étude confirmatoire sur une plus grande échelle. Ses résultats ont confirmé les énoncés de Ouchi (1979) sur le contrôle clanique. D'après la chercheuse, il existe dans les entreprises étudiées un fort degré de proximité ethnique ou familial avec le dirigeant et ceci est un facteur limitant la mise en oeuvre des outils de contrôle de gestion. Mais quand il y a une forte diversité ethnique, ceci est par contre favorable à un mode de contrôle de gestion hybride alliant respect des règles et mesure du résultat. Parmi les outils de contrôle de gestion qui sont favorables dans ce dernier contexte, elle a remarqué que le tableau de bord semble être l'outil le plus approprié aux normes et valeurs véhiculées par l'environnement, aussi bien culturel, qu'économique.

En Burkina Faso, Kaboré et Gervais (2007) ont analysé les sensibilités culturelles des employés à travers les dimensions culturelles définies par Hofstede et d'autres dimensions plus spécifiquement africaines. Ils ont interrogé vingt-huit cadres et deux-cent seize employés non-cadres (en majorité des techniciens qualifiés) qui travaillent dans vingt-cinq entreprises et qui sont issus dans différentes ethnies. En les interrogeant sur plusieurs questions liées aux dimensions culturelles (distance hiérarchique, individualisme / collectivisme, masculinité / féminité, aversion à l'incertitude et orientation à long terme / orientation à court terme, etc.) et en répartissant les réponses des interrogés en fonction de leur appartenance ethnique, ils ont constaté entre autres que, peu importe leur ethnie, le personnel souhaite des modes d'organisation proches de la décentralisation tout en restant dans un cadre communautaire et des échelles de salaires assez resserrées. Les employés ayant les mêmes ethnies préfèrent transférer une partie de leur allégeance vis-à-vis de leur groupe d'appartenance à l'entreprise dans laquelle ils travaillent, et cette relation engendre des obligations mutuelles : protection de l'employé par l'employeur (indépendamment des performances du salarié) et loyauté totale vis-à-vis de l'employeur de la part du salarié. Ils n'aiment pas tous l'incertitude et aiment suivre les règles et les procédures. Ils ont une vision relativement équilibrée des orientations long terme/court terme, mais leur position vis-à-vis de la dimension masculinité/féminité est par contre beaucoup plus contrastée selon l'origine ethnique. Certaines ethnies majoritaires ont une vision masculine (c'est-à-dire, l'homme doit être fort, s'imposer et s'intéresser à la réussite matérielle tandis que la femme est censée être tendre, plus modeste et concernée par la qualité de vie) et d'autres qui sont minoritaires ont une perception plus féminine.

En Tunisie, Ben Fadhel (1992) et Zghal (1991) ont entrepris des travaux qui ont pour but d'identifier les dimensions culturelles qui expliquent les nombreux comportements observables dans les entreprises tunisiennes. En menant une enquête portant sur un échantillon de 150 individus représentatifs du tissu social tunisien, le premier a retrouvé les quatre dimensions culturelles de Hofstede en se basant sur la conscience collective qui se manifeste à travers les proverbes tunisiens. Quant au deuxième chercheur, il a étudié les rapports entre la culture et le comportement organisationnel dans le contexte tunisien. Les résultats de leurs études ont mis en évidence ces quatre dimensions culturelles propres à la Tunisie : une distance hiérarchique plutôt forte, des valeurs plutôt collectivistes, un contrôle de l'incertitude plutôt faible et des valeurs à tendance masculine. Kais (2008) s'est basé sur leurs travaux et a mené des entretiens semi-directifs auprès de professionnels impliqués dans le domaine du contrôle de gestion en Tunisie (six contrôleurs de gestion qui travaillent dans des entreprises industrielles et cinq consultants) afin de proposer quelques pistes d'adaptation du contrôle de gestion dans le

contexte tunisien. Il ressort également de son étude sur le terrain que les employés tunisiens manquent de professionnalisme dans leur travail et les relations personnelles sont dominantes à tel point qu'il n'arrive pas à séparer la vie professionnelle de la vie privée. La mesure des performances qui est la pierre angulaire en contrôle de gestion est mal vue en Tunisie car les entreprises ont du mal à surmonter les blocages culturels. L'employé tunisien n'aime pas être contrôlé et qu'en cas de contrôle, il a tendance à ne pas accepter une évaluation basée exclusivement sur les réalisations personnelles et surtout si l'évaluation se révèle négative. Il existe de difficultés de décentralisation dans les entreprises tunisiennes. Cette tendance à tout centraliser s'explique à une absence ou à une insuffisance d'indicateurs permettant de suivre le travail des subordonnés et qui pousse ensuite le dirigeant tunisien d'avoir peur que son patrimoine soit mal géré. À la suite de tous ces constats, Kais (2008) a proposé trois principales lignes directrices qui adapteraient le contrôle de gestion dans le contexte tunisien : il faut insister une performance individuelle tout en gardant une part de collectivisme ; il faut encourager à la participation tout en gardant une part de hiérarchisation ; il faut changer progressivement les mentalités tout en se rapprochant d'une culture de compétitivité et de performance.

1.2. La problématique et les trois questions de recherche

Les études en contrôle de gestion réalisées sur les entreprises formelles du continent Africain gagnent petit à petit en nombre depuis le début des années 2000 et, à la lecture de tous ces travaux, nous prenons conscience que le degré d'instrumentation (adoption des outils de contrôle de gestion) et les pratiques hétérogènes (usages des dispositifs du contrôle de gestion) sont expliqués en grande partie par la taille de l'entreprise (petite/moyenne/grande entreprise) et la propriété du capital (entreprises publiques et parapubliques, filiales des groupes étrangers et entreprises privées locales). Baidari (2005) a constaté au Sénégal que les filiales étrangères disposent d'outils comptables plus formalisés et plus développés que les entreprises sénégalaises nationales ; car le contrôle exercé par les sociétés mères occidentales influencent l'adoption et l'utilisation de l'information comptable. Boniface et Meyssonier (2012) ont confirmé les résultats de Baidari (2005) en affirmant que les filiales des firmes multinationales représentent les entités ayant un contrôle de gestion plus développé (disposition de logiciels de contrôle de gestion, diffusion plus rapide des outils, système de contrôle interactif) par rapport aux entreprises publiques et aux entreprises privées locales. Wade et Dieng (2019) ont montré au Sénégal que la faible instrumentation des outils n'est pas spécifique aux PME de taille modeste mais aussi aux PME de taille plus relevée. Daanoune et Maimouni (2018) ont remarqué

au Maroc qu'il n'existe pas une fonction contrôle de gestion formelle dans la majorité des PME à cause de la forte centralisation du pouvoir de la part du propriétaire-dirigeant. Mais, elles font du contrôle de gestion sans le savoir à travers l'usage des outils et méthodes de contrôle de gestion. Gandaho (2007) a montré en Côte d'Ivoire que les entreprises présentent une grande faiblesse dans l'élaboration de leur processus de planification stratégique à cause de l'incertitude de l'environnement. Les petites entreprises préfèrent utiliser les comptes de résultats, les soldes intermédiaires de gestion ou les comptes de surplus et des tableaux de financement réadaptés pour assurer le pilotage. Les entreprises de taille moyenne ou grandes préfèrent utiliser fréquemment le budget avec la tenue d'une comptabilité analytique de gestion. D'autres études (Wade 2003, Baidari 2005, Bampoky et Meyssonier 2012, Bigou-Laré et Kounetsron 2017, Wade et Dieng, 2019 a) ont même constaté que le budget est l'outil de pilotage le plus utilisé par les entreprises. Errabih et Marghich (2)014 soulignent que les coûts sont calculés dans les PME Marocaines pour des occasions comme le lancement d'un nouveau produit, la préparation d'un devis, le changement des éléments de l'ossature du coût ancien, etc. et non de façon régulière. Luther et Longden (2001) ont montré en Afrique du Sud que l'apport des techniques de contrôle de gestion est important en fonction de la taille. Guimezap Jiofack (2018) a confirmé à travers une étude à grande échelle réalisée au Cameroun que la mise en place des outils de contrôle de gestion est influencée par des facteurs socioculturels.

Toutes ces études ont été réalisées soit en Afrique du Nord, de l'Ouest ou du Sud et ont partagé avec nous les résultats de leur recherche, de leur expérience et de leurs enseignements. Ce qui reste maintenant est de : 1) réaliser la même chose sur Djibouti et de voir s'il est possible d'observer toutes ces pratiques à Djibouti ; 2) pouvoir faire une synthèse comparative plus précise et chiffrée avec d'autres pays d'Afrique, notamment le Sénégal et le Cameroun ; 3) aller vers des recommandations sur les pratiques et dispositifs de pilotage adaptés dans le contexte africain. A notre connaissance, aucune étude sur le contrôle de gestion des entreprises formelles Djiboutiennes (entreprises publiques et parapubliques, filiales des groupes étrangers et entreprises privées locales) n'a été réalisée auparavant. Notre objectif est de contribuer à la connaissance empirique de la réalité du contrôle de gestion dans le continent Africain, en réalisant trois études liées sur les pratiques du contrôle de gestion, la fonction contrôle de gestion et la nature du contrôle de gestion des entreprises de Djibouti et à l'échelle de l'Afrique continentale. La problématique de notre recherche est : Nature et enjeux du contrôle de gestion en Afrique : réflexions à partir du cas de Djibouti.

Cette problématique sera étudiée en trois études liées :

- 1) Etude des pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises de Djibouti
- 2) Etude des acteurs du contrôle de gestion dans les entreprises de Djibouti
- 3) Contrôle de gestion « as a system » ou contrôle organisationnel « as a package » : étude comparée des entreprises du Cameroun, de Djibouti et du Sénégal

2. Enseignements de la recherche

2.1. Les trois volets de la recherche

Notre thèse sur travaux s'intéresse à trois volets de recherche qui sont cohérents entre eux. Les deux premiers volets étudient les dispositifs et pratiques formelles du contrôle de gestion. Le dernier volet s'interroge sur la nature du contrôle de gestion (contrôle de gestion « as a system », c'est-à-dire les dispositifs et pratiques formelles du contrôle de gestion fonctionnent de manière cohérente ou homogène avec d'autres pratiques formelles, ou contrôle organisationnel « as a package », c'est-à-dire le contrôle de gestion cohabitent avec d'autres pratiques formelles et informelles avec des objets frontières ambiguës).

Le premier volet de la recherche étudie les pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises de Djibouti.

Nous avons décrit le contrôle de gestion de six entreprises publiques et parapubliques, de cinq filiales des groupes étrangers et quatre entreprises privées locales. Ces entreprises représentent celles qui sont les plus importantes dans l'économie formelle de Djibouti.

Ce premier volet de recherche a été coécrit en collaboration avec le Directeur de thèse François Meyssonier (Université de Nantes) et il a fait l'objet de deux présentations : la première a été organisée par l'Association Francophone de la Comptabilité (AFC) – Section Afrique lors de la deuxième Journée d'Etudes Africaines en Comptabilité et Contrôle (JEACC) à Dakar (Sénégal) en Décembre 2017 ; la deuxième a été organisée par l'AFC lors du 39^{ème} Congrès qui s'est tenu à Nantes en Mai 2018. En plus, il a fait l'objet d'une publication en 2019 dans la revue Recherches en Sciences de Gestion, n°131, p. 113 à 134.

Intitulé de l'article	Objectifs de la recherche	Approche poursuivie	Entreprises étudiées	Population rencontrée	Modes de collecte de données	Evènement et publication
Les pratiques de contrôle de gestion des entreprises à Djibouti	Développer la connaissance empirique de la réalité du contrôle de gestion dans les entreprises de Djibouti	Approche exploratoire avec une démarche qualitative à visée descriptive	-Cinq entreprises publiques -Une entreprise parapublique -Cinq filiales des groupes étrangers -Quatre entreprises privées locales	-Directeurs financiers ou DAF -Agents comptables -Contrôleurs de gestion	-Recherche documentaire -Entretiens semi-directifs	-Participation à la 2 ^{ème} JEACC à Dakar (Sénégal) en mois de Décembre 2017 -Participation au 39 ^{ème} Congrès de l'AFC à Nantes (France) en mai 2018 -Publication à la revue Recherches en Sciences de Gestion, n°131, p. 113 à 134

Le deuxième volet de la recherche étudie les acteurs du contrôle de gestion dans les entreprises de Djibouti.

Il porte tout d'abord sur la description des caractéristiques et pratiques des contrôleurs de gestion des entreprises de Djibouti et ensuite il dresse une analyse et les perspectives de la fonction contrôle de gestion à Djibouti.

Ce deuxième article a été présenté à la 3^{ème} JEACC qui s'est tenue à Douala (Cameroun) au mois de Décembre 2018 et, par la même occasion, il a été soumis à la Revue Management Africaine.

Intitulé de l'article	Objectifs de la recherche	Approche poursuivie	Acteurs étudiés	Population rencontrée	Modes de collecte de données	Evènement et publication
La fonction contrôle de gestion à Djibouti : émergence et différenciation inaboutie d'avec la fonction comptable	Mettre en évidence que les contrôleurs de gestion ne sont pas encore totalement différenciés des comptables	Approche exploratoire avec une démarche qualitative à visée descriptive	Trente-trois acteurs du contrôle de gestion	-Directeurs financiers ou DAF -Agents comptables -Contrôleurs de gestion -Chefs comptables	Enquête par questionnaire	- Participation à la 3 ^{ème} JEACC à Douala (Cameroun) au mois de Décembre 2018 -Article soumis à la Revue Management Africaine

Le troisième volet de la recherche dépasse le cadre de Djibouti et porte sur une première étude réalisée sur l'Afrique continentale. Si avec deux études qualitatives (Bamboky et Meyssonier (2012) sur le Sénégal et notre première étude sur les pratiques de contrôle de gestion des entreprises à Djibouti), nous avons retrouvé des traits communs sur les modes de contrôle de gestion entre les filiales, les entreprises publiques et parapubliques et les entreprises privées locales. Nous avons pris la décision de vérifier avec trois pays et d'étudier la nature du contrôle

de gestion des entreprises formelles africaines. Comme nous n'avions pas les moyens financiers de nous déplacer sur toute l'Afrique, nous avons pris trois pays qui relèvent de l'Afrique de l'Ouest et de l'Est (Cameroun, Djibouti, Sénégal). Nous nous sommes posés la question suivante : Est-ce qu'il y a un contrôle de gestion comme système cohérent ou un contrôle de gestion comme un élément d'assemblage de contrôle organisationnel avec des objets frontières ambigus ?

Contrairement aux deux autres volets que nous avons visé une approche qualitative, nous avons adopté celui-ci une approche plutôt quantitative. Nous mesurons, dans un premier temps, l'existence du contrôle de gestion instrumental selon une approche étroite centrée sur l'usage plus ou moins important des outils et, dans un deuxième temps, la cohérence du contrôle de gestion (quand il existe) avec les autres pratiques managériales (gestion des ressources humaines, communication, management, etc.).

Cet article est coécrit avec le Professeur Boniface Bampoky (Ecole Supérieur Polytechnique de Dakar) et Claire Lafortune Guimezap Jiofack (Institut de la Côte d'Opale au Cameroun). Il sera présenté au 41^{ème} congrès de l'AFC qui se tiendra à Angers au mois de mai 2020.

Intitulé de l'article	Objectifs de la recherche	Approche poursuivie	Entreprises étudiés	Population rencontrée	Modes de collecte de données	Evènement de publication
Contrôle de gestion « as a system » ou contrôle organisationnel « as a package » : étude en contexte africain (Cameroun, Djibouti, Sénégal)	Mettre en évidence si le contrôle de gestion des entreprises de ces trois pays repose sur une démarche formelle en cohérence avec les outils et aux pratiques managériales qui fonctionnent ensemble afin d'aider à l'orientation des comportements des salariés (contrôle de gestion « as a system ») ou bien s'il forme un assemblage plus ou moins cohérent avec d'autres pratiques formelles ou informelles et des valeurs différentes (contrôle organisationnel « as a package »)	Approche quantitative	-Trente-trois entreprises Camerounaises -Trente-sept entreprises Djiboutiennes -Dix-huit entreprises sénégalaises	-Directeurs financiers ou DAF -Agents comptables -Contrôleurs de gestion -Chefs comptables -Responsable ou Directeur des ressources humaines	Enquête par questionnaire avec une administration en mode face à face afin de limiter au maximum les « biais d'interprétation » des items chez les enquêtés	- Soumission au 41 ^{ème} congrès de l'AFC qui se tiendra à Angers au mois de mai 2020

2.2. Analyse des résultats des trois articles

Les trois volets de la recherche ont chacun abouti à des résultats qui ont contribué d'apporter des éléments de réponse à la problématique de la thèse.

2.2.1. Résultats du premier article

Cet article a étudié les pratiques de contrôle de gestion à Djibouti et nous avons retrouvé beaucoup de traits communs avec l'étude de Bampoky et Meyssonier (2012) sur le Sénégal.

Le contrôle de gestion est assez développé dans les filiales. Il jouit d'une présence reconnue dans la structure avec une fonction exercée dans la majorité des cas par des acteurs ayant des longues expériences à l'étranger, alimentée en amont par les données fournies par des dirigeants ayant une expérience dans l'usage des outils de contrôle de gestion (existence d'un tableau de bord opérationnel par fonction, par agence, par direction, etc.), utilisant des logiciels et disposant un manuel de procédures internes. Il est vrai qu'il n'existe pas réellement un service de contrôle de gestion dans la majorité des filiales étudiées (probablement en raison de la petite taille des filiales djiboutiennes) mais la fonction est quand même présente et elle est en grande partie placée sous la responsabilité du directeur financier même s'il la cumule avec d'autres fonctions. Les outils de pilotage, comme le budget et le tableau de bord sont utilisés et diffusés dans toutes les filiales.

Les entreprises publiques et les entreprises privées locales ont une stratégie moins formalisée voire quasi-absente dans certains cas. Le contrôle de gestion est moins développé et manque de structuration. La fonction est exercée par le contrôleur de gestion supervisé souvent par le responsable comptable ou ce dernier cumule la fonction comptable et celle du contrôle de gestion. Les acteurs du contrôle de gestion servent principalement la direction générale (client principal). Le budget est utilisé avec une fréquence assez élevée surtout dans les entreprises publiques contrairement au reporting qui est peu utilisé (suivi trimestriel dans toutes les entreprises publiques). Si le budget est l'outil le plus utilisé dans les entreprises publiques, il représente une contrainte imposée par les procédures et sert de référence pour l'autorisation des dépenses.

2.2.2. Résultats du deuxième article

Ce deuxième travail de recherche a étudié la fonction contrôle de gestion à Djibouti et nous avons trouvé qu'elle est peu développée et très comptable. Le tableau suivant montre les résultats de l'étude qui a ciblé trente-trois contrôleurs de gestion :

Tableau n°1 : Caractéristiques et pratiques des contrôleurs de gestion à Djibouti

Profil et aspects fonctionnels du travail des acteurs en contrôle de gestion	Pourcentage
Quel est le niveau d'études des acteurs du contrôle de gestion ?	-Master 2 : 49% -DECF : 6% -Maîtrise : 9% -Licence : 33% -DUT (GEA) : 3%
Quels sont les spécialités poursuivies par ces acteurs ?	-Comptabilité, contrôle de gestion et audit (48%) -Finance (30%) -Economie (22%)
Quelles sont les fonctions occupées précédemment ?	-Comptable : 70% (il s'agit des agents comptables, des chefs comptables et trois des contrôleurs de gestion) -Contrôleur de gestion : 9% -Directeur financier : 18% -Inspecteur des finances : 1 acteur
Combien d'acteurs cumulent la fonction contrôle de gestion et celle de la supervision des tâches comptables ?	-87% des acteurs cumulent les deux fonctions (sauf les quatre contrôleurs de gestion)
Quelle est la part du temps accordée pour chaque fonction ?	-Filiales : 50% pour le CG et 50% pour la comptabilité -Entreprises publiques et PME locales : 25% pour le contrôle de gestion et 75% pour la comptabilité
Quels sont les outils de contrôle de gestion les plus utilisés ?	-Prévisions budgétaires : 73% -Contrôle budgétaire : 66% -Tableau de bord : 37%
Quels sont leurs clients internes ?	-Direction générale : 73% (soit toutes les entreprises publiques et les PME locales) -Direction générale et contrôle de gestion groupe : 27% des cas étudiés (soit toutes les filiales)
Combien d'entreprises disposent déjà un service de contrôle de gestion	5 entreprises (soit 15%) dont l'une restructure actuellement son service de contrôle de gestion

Sur les trente-trois acteurs qui ont porté sur cette étude, la fonction contrôle de gestion est exercée par des directeurs financiers, des agents comptables, des chefs comptables et quelques

contrôleurs de gestion dépendant de la direction financière. Ils ont tous un parcours professionnel très porté dans le domaine des chiffres et disposent dans la majorité des cas des études supérieures (BAC+3 et plus) effectuées principalement à l'étranger (en France, au Sénégal, au Maroc et à l'Université de Djibouti) sous la spécialité en comptabilité, contrôle et audit, en finance et en économie. Hormis les contrôleurs de gestion des filiales, ceux des entreprises publiques et privées locales consacrent plus de temps à la fonction comptable car la fonction n'est pas très développée et le degré d'usage des outils de contrôle de gestion est assez faible.

Qu'ils travaillent dans des filiales ou dans des entreprises publiques ou privées locales, leur fonction a un aspect plus technique (utilisation exclusive des outils comptables et budgétaires). Ce sont des acteurs qui modélisent l'action (pas si différent que les comptables) et n'agissent pas sur l'action comme le contrôleur de gestion. Ils sont alors des comptables marqués par leur formation à dominante comptable et financière, par leur expérience professionnelle très ancrée dans le métier de la comptabilité et par l'utilisation exclusive des outils comptables et budgétaires dans l'exercice de leur fonction.

2.2.3. Résultats du troisième article

Cette troisième étude quantitative qui a été réalisée sur trois pays d'Afrique, avec le même questionnaire, a donné également des résultats convergents sur les pratiques et la nature du contrôle de gestion de ces derniers. Elle a mis en évidence tout d'abord que les entreprises formelles de ces trois pays ont des pratiques de contrôle de gestion très diverses (instrumentation du contrôle de gestion et usage des outils très différents entre les filiales multinationales, les entreprises publiques et parapubliques et les entreprises privées locales). Ensuite, l'étude a montré que la nature de leur contrôle de gestion présente des caractéristiques très différentes. Les filiales sont plus poussées vers la rationalité économique et disposent un système cohérent dans lequel le noyau dur du contrôle de gestion (budgets, reporting, comptabilité de gestion, tableau de bord opérationnel) fonctionne de manière homogène avec les autres pratiques formelles managériales (ressources humaines, communication interne, fréquence des réunions de reporting, stratégie, ...). Les entreprises parapubliques ont un contrôle de gestion « as a système » qui est en transition vers un fonctionnement comme les filiales. Les entreprises publiques ont un assemblage de contrôle organisationnel composé de contrôle formel et de pratiques très éloignées du contrôle de gestion (recrutement souvent

réalisé sur recommandation, une faible communication entre les employés et la direction générale et des réunions faites par nécessité). Quant aux entreprises privées locales, nous ne pouvons pas trancher sur la nature de leur contrôle de gestion.

2.3. Synthèse de la recherche

Djibouti est un petit pays situé à l'est de l'Afrique et bénéficie d'une bonne position géographique. L'économie du pays est duale. D'un côté, elle est basée sur les revenus des rentes provenant des ports et des bases militaires louées par des contingents étrangers. De l'autre côté, le secteur informel occupe encore une place importante dans le tissu économique du pays. Les activités de services représentent 76,9% du PIB tandis que le secteur secondaire accapare 19,4% du PIB et l'agriculture 3,6%. Le commerce transitant vers l'Éthiopie, les activités de transbordement, les télécommunications et la construction constituent les principales activités du pays. Grâce aux activités portuaires et de construction, la croissance économique est restée stable à 6,7%¹⁶ du PIB en 2017 et 2018.

Le secteur privé reste embryonnaire. Il est composé principalement des petites entreprises concentrées dans les services. Mais, les quelques entreprises de taille moyenne qui jouent un rôle important dans l'économie du pays appartiennent à des propriétaires d'origine étrangère (principalement en France, Yémen, etc.). Ces entreprises sont de type familial et opèrent dans le secteur du commerce, du transport et logistique, de l'automobile, etc. Les propriétaires ont fondé leurs entreprises selon une conception familiale. La famille, la tradition et la religion ont plus d'importance que la performance économique (sauf aux entreprises qui appartiennent à des propriétaires d'origine française). Les relations sont structurées autour du propriétaire – dirigeant et chef de famille qui se trouve en haut de la hiérarchie de l'entreprise. Différents membres de sa famille occupent les postes de responsabilité.

Le secteur public reste le plus gros employeur de Djibouti en regroupant plus de 70% des emplois¹⁷. On retrouve en tête de la liste le Port autonome international de Djibouti (PAID), Djibouti Télécom, l'Office national des eaux et de l'assainissement de Djibouti (ONEAD) et l'Electricité de Djibouti (EDD).

¹⁶ www.expert-comptable-international.info/fr/pays/djibouti/economie-3

¹⁷ Rapport de la CNUCED sur l'examen de la politique d'investissement à Djibouti, 2013, p.16

Des groupes multinationaux étrangers, comme Bolloré Logistics, CMA CGM, Bank of Africa, etc., sont également présents à Djibouti à travers leurs filiales qui jouent un rôle important dans l'économie du pays.

Nous avons réalisé une recherche qui a tout d'abord étudié les pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises de Djibouti et la fonction contrôle de gestion de ces dernières. La contribution de ces deux premières études exploratoires est de servir surtout les entreprises et les étudiants djiboutiens à être mieux formés dans la réalité du contrôle de gestion à Djibouti et à conduire aux professionnels et aux chercheurs à réfléchir des pistes pour améliorer les systèmes de pilotage de ces dernières. Ensuite, nous avons dépassé le cadre de Djibouti et nous avons réalisé une étude à l'échelle du continent africain. Si les résultats obtenus sur Djibouti ont des traits communs avec le Sénégal, nous avons décidé d'étudier la nature de contrôle de gestion des entreprises formelles africaines et nous avons choisi de le vérifier avec trois pays (Cameroun, Djibouti, Sénégal). Elle est la première étude transversale et quantitative que nous avons menée dans notre recherche et elle contribue à la connaissance scientifique globale à travers : 1) le méta – analyse fait sur les données de ces trois pays, 2) la synthèse comparative et chiffrée faite sur l'usage des outils et la nature du contrôle de gestion, 3) les recommandations formulées sur les dispositifs de pilotage et pratiques adaptés dans le contexte africain.

D'après les résultats des trois études, nous avons remarqué que les pratiques et la nature de contrôle de gestion des entreprises formelles de Djibouti sont très hétérogènes.

Les filiales ont un contrôle de gestion assez développé car il existe des objectifs clairs, précis et situés dans le temps. Les outils de contrôle de gestion sont présents et très utilisés. Il forme le noyau dur du contrôle de gestion et sont cohérent avec les autres pratiques formelles relevant des aspects managériaux (ressources humaines, communication, management, ...). La fonction contrôle de gestion est assurée en majorité par des directeurs financiers envoyés par le groupe. Les acteurs du contrôle de gestion cumulent deux fonctions dans l'entreprise (comptabilité et contrôle de gestion).

Les entreprises publiques ont un contrôle de gestion beaucoup plus bureaucratique qu'un contrôle qui assure la convergence des comportements des employés vers les objectifs. Les objectifs stratégiques sont peu formalisés et les comportements des salariés sont orientés par des procédures lourdes et formelles qui définissent les tâches à faire. Le budget est l'outil le plus utilisé non pas pour l'évaluation de la performance et du système de récompense mais plutôt pour obtenir l'approbation du conseil d'administration et celle du conseil des ministres.

Les autres pratiques managériales (recrutement, formation, dialogue interne, carrière, organisation, management, etc.) fonctionnent indépendamment avec le contrôle formel (budgets et contrôle administratif). Toutes ces pratiques formelles cohabitent ensemble sans aucune interconnexion et forment un assemblage. Quant à la fonction contrôle de gestion, elle est assurée dans les entreprises publiques par des agents comptables nommés sur conseil des ministres. Ces derniers ont toujours évolué dans des postes de comptabilité (trésorier, assistant comptable, adjoint agent comptable) et leur travail est plus concentré sur le budget.

Les entreprises privées locales ont un contrôle de gestion qui est encore au stade embryonnaire pour les PME appartenant à des français et quasi absent dans les PME autochtones. Si les premières luttent dans la rationalité économique. Le choix des propriétaires dirigeants des PME autochtones est influencé le contexte local. Le budget y est totalement absent et d'autres pratiques très éloignées du contrôle de gestion occupent une place importante dans ces dernières (recrutement sur recommandation, la carrière en fonction d'éléments non formels et divers et la gestion par les valeurs adaptées aux personnes et aux contextes). La fonction contrôle de gestion est assurée par des directeurs financiers dans les PME appartenant à des français et elle est encore très comptable. Ils ont une expérience seulement dans les métiers de la comptabilité.

3. Apports, limites et perspectives de la recherche

3.1. Apports de la recherche

Les apports de notre recherche s'inscrivent sur un plan académique et sur un plan scientifique.

Sur le plan académique, elle est indispensable pour la formation des cadres locaux et des étudiants de l'Université de Djibouti. Ainsi, l'enseignement pourrait être adapté par la prise en compte de la réalité du contrôle de gestion des entreprises de Djibouti et les étudiants auront la chance de découvrir les outils et méthodes de contrôle de gestion, les caractéristiques et pratiques de contrôleurs de gestion et enfin la nature du contrôle de gestion de ces dernières. Tout cela leur permettra à être mieux formés et de répondre à toutes leurs questions.

Sur le plan scientifique, notre recherche est utile pour trois raisons :

- Elle constitue un travail de référence pour les études qui se focaliseront dans le futur sur le contrôle de gestion à Djibouti, car elle s'est intéressée pour la première fois les dispositifs et pratiques de contrôle de gestion des entreprises formelles du pays.

- Dans la mesure où toutes les entreprises importantes de l'économie du pays ont été sélectionnées et étudiées, les résultats obtenus de notre recherche peuvent être généralisés sur l'ensemble du pays. Elle pourrait amener aux professionnels et chercheurs djiboutiens de réfléchir par exemple à des pistes pour améliorer l'instrumentation du contrôle de gestion à Djibouti surtout dans les PME autochtones.
- L'un des volets de notre recherche contribue à la connaissance scientifique globale et porte sur un travail qui n'a pas encore été réalisé, à notre connaissance, jusqu'à aujourd'hui en Afrique. Il s'agit d'une première étude transversale et quantitative qui s'est intéressée à la nature du contrôle de gestion des entreprises formelles africaines. Nous avons pris trois pays d'Afrique (Cameroun, Djibouti, Sénégal) et notre étude a montré que les entreprises formelles africaines sont soit orientées vers la rationalité économique soit le contexte socio-culturel du pays s'impose et guide les choix des dirigeants. Ce travail pourrait donc être une première à une série d'études qui pourraient par exemple conduire aux professionnels et aux chercheurs de réfléchir des démarches d'amélioration et d'outillage adaptés en matière des systèmes de pilotage de la performance dans les entreprises d'Afrique.

3.2. Limites de la recherche

Notre recherche présente certaines limites que l'on peut citer comme suit :

- Dans l'étude des pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises de Djibouti, nous avons délibérément privilégié une approche descriptive pour décrire l'usage des outils et la structuration du contrôle de gestion dans ces dernières. Il s'agit d'une pure description du système d'information. L'approche descriptive n'explique pas le pourquoi et le comment les systèmes de contrôle de gestion sont adoptés et utilisés dans les entreprises. Ce qui réduit alors l'interprétation que nous avons sur la réalité du contrôle de gestion à Djibouti.
- La prise en compte du degré d'instrumentation et de l'usage des outils de contrôle de gestion n'explique pas seulement les systèmes de contrôle de gestion des entreprises de Djibouti. Par conséquent, les résultats obtenus devront être affinés par des études de cas longitudinales prenant en compte les facteurs humains tels que le rôle du profil des dirigeants sur le choix ou l'absence des outils de contrôle de gestion, les comportements

et intérêts individuels poursuivis par les membres de l'organisation et l'aversion du personnel face à l'adoption et l'utilisation des outils de contrôle de gestion.

3.3 Perspectives de la recherche

Nous envisageons deux pistes de recherche pour le futur. La première perspective de notre recherche va être orientée cette fois-ci dans le secteur informel que des auteurs comme Causse (2018) souligne dans son article que ce dernier devrait susciter un intérêt pour les chercheurs car il représente une part non négligeable dans l'économie africaine. Nous étudierons les outils d'aide à la décision et schémas cognitifs en œuvre dans les activités informelles à Djibouti. Nous analyserons leurs efficacités, leurs limites, leurs utilités et leurs risques pour les activités de ces travailleurs indépendants et non déclarés. Nous adopterons une démarche qualitative à visée descriptive et mènerons des entretiens semi-directifs. Nous pourrions par exemple comprendre les moyens qu'ils mettent en œuvre pour développer leurs activités, qu'est-ce qu'ils prennent en compte dans le calcul de leurs coûts, comment ils calculent ce dernier et leur prix de vente, quand ils connaissent à la quantité qui leur permet de réaliser un bénéfice (seuil de rentabilité), ... Ainsi, nous pourrions ressortir tous les concepts et techniques en comptabilité de gestion que ces gens l'utilisent dans leur vie quotidienne mais qu'ils n'ont jamais étudié à l'université.

La deuxième piste de notre recherche sera en l'étude du détournement du contrôle budgétaire dans les entreprises formelles et des leviers assurant (ou non) la convergence des comportements des acteurs individuels ou collectifs dans les assemblages de contrôle organisationnel. Pour réaliser cette étude, les entreprises formelles de certaines tailles qui ont déjà mis en place un système de contrôle budgétaire seraient sélectionnées et nous adopterions une démarche qualitative avec étude de cas. Nous nous poserons cette question suivante : comment les entreprises mettent en œuvre le contrôle budgétaire ? Nous ne nous intéresserions pas l'outil comment il a été mis en place et son degré d'usage. Mais plutôt, notre attention serait portée sur les raisons qui ont conduit les entreprises à le mettre en place, son intérêt et son adaptation dans les entreprises pour assurer ou non la convergence des comportements des employés vers les objectifs fixés. Par exemple, nous chercherions le pourquoi d'un tel outil et les types d'intéressement (levier de récompense) accordés aux employés quand ils atteignent les objectifs : individuels (primes) ou collectifs (aménagement d'une aire de jeu pour enfant dans le quartier, construction d'un hôpital dans le village, etc.).

Bibliographie

Achibane, M., Elhamma, A. (2016). Balanced Scorecard Et Incertitude Environnementale : Cas Des Entreprises Au Maroc. *European Scientific Journal*, n°7(12).

Ahsina, K. (2011). Modélisation de l'apport des systèmes de contrôle de gestion à la performance : une approche quantitative. *Recherches économiques et managériales*, n°10.

Alcouffe, S., *et al.* (2003). Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : une étude comparative. *Comptabilité – Contrôle – Audit*, 7 – 26.

Amifi, H., Benlakouiri, A. (2019). Tableau de bord et pilotage de la performance dans les organisations publiques : Cas OCP. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, n° 8, 42 – 63.

Amougou, E. (1997). L'« économie informelle » en Afrique. *Communication et langages*, n°114, 4^{ème} trimestre. *Dossier : Questions de presse*, 107-117.

Anastassopoulos, J-P., Blanc, G. (1983). Entreprises publiques et développement. *Politiques et management public*, n° 1 (1), 49 – 84.

Angade, K. *et al.* (2017). L'importance du système contrôle de gestion auprès des femmes entrepreneures : Une étude exploratoire dans la région Souss Massa. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, n° 1, 31 – 49.

Anthony, R.N. (1965). Planning and control system a framework for analysis. *Harvard University Press*.

Anthony, R.N. (1988). The management control function. *The Harvard Business Press*.

Awaleh Osman, M., Meyssonier, F. (2019). Les pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises de Djibouti. *Recherches en Sciences de Gestion*, n°131, p. 113 à 134.

Ayed Damak, N. (2015). Les pratiques de calcul des coûts dans les PME en Tunisie : De l'approche opérationnelle à l'approche stratégique. *Thèse de doctorat (Université de Sfax – Tunisie)*.

Baidari, B. (2005). Les entreprises sénégalaises utilisent-elles les données comptables qu'elles produisent ? *Revue Africaine de Gestion*, n°2, 25 – 50.

Bampoky, B. (2011). Les pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal. *Thèse de doctorat (Université de Nantes)*.

Bampoky, B. (2013). La fonction contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal : discussion de la typologie de Lambert et Sponem. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, n° 2, 112-141.

- Bampoky, B., Meyssonier, F. (2012). L'instrumentation du contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal. *Recherches en Sciences de Gestion*, n°92, 59 – 80.
- Bane, M.F., Petitjean, J-L. (2018). Le pilotage de la performance globale dans les entreprises africaines : L'exemple de deux entreprises du secteur de l'énergie au Sénégal. *Revue des Sciences de Gestion*, n° 294 (6), 59 – 68.
- Bencheikh, A., Abadi, A. (2015). Contrôle de gestion et pilotage de la performance de l'université : Une étude exploratoire au sein des universités marocaines. *REFEG*, n°2.
- Ben Fadhel, A. (1992) Dynamique séquentielle : culture-Gestion. Fondements théoriques et analyse empirique du cas tunisien. *Thèse d'Etat en Sciences de Gestion (Université de Nice)*.
- Bigou-Laré, N., Kounetsron, Y.M. (2017). Le rôle et l'importance du contrôle de gestion dans un établissement public, Cas d'une université Togolaise. *Revue CAMES*, n°3, 175 – 188.
- Boillot, J-J., Dembinski, S. (2013). Chindiafrique : La Chine, l'Inde et l'Afrique feront le monde de demain. *Odile Jacob*.
- Bollinger, D., Hofstede, G. (1987). Les différences culturelles dans le management. *Organisation*.
- Bouquin, H. (1998). Le contrôle de gestion. *Presses Universitaires France (PUF)*.
- Causse, G. (2018). Les organisations africaines sont – elles rationnelles ? *L'Harmattan*, 19 – 35.
- Chapellier, P. (1997). Profils de dirigeants et données comptables de gestion en PME. *Revue internationale de PME*, n° 1 (10).
- Chatelain-Ponroy, S., Sponem, S. (2007). Evolutions et permanence du contrôle de gestion. *Economie et Management*, 12 – 18.
- Chiapelo, E. (1996). Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature. *Comptabilité Contrôle Audit*, n° 2 (2), 51 – 74.
- Clegg, S., Kornberger, M., Pitsis, T. (2005). Managing and Organizations: An Introduction to Theory and Practice. *Organization Theory and Design*. West, St. Paul, MN.
- Cuyaubère, T., Muller, J. (1996). Contrôle de gestion : La gestion prévisionnelle et budgétaire (Tome 2). *Les publications fiduciaires*.
- Daanoune, R., Ait Iyaza, S. (2018). Les outils de mesure de performance environnementale : Cas d'une entreprise aéronautique au Maroc. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, n° 4, 449 – 474.

Daanoune, R., Chilouah, I. (2018). Le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales au Maroc – Cas d'une commune urbaine. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, n° 4, 240 – 268.

Daanoune, R., Maimouni, S. (2018). Les pratiques du contrôle de gestion dans les P.M.E. : Cas d'entreprises de la région du Nord du Maroc. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, n° 4, 269 – 296.

Dia, A.L. (1991). Le management africain : mythe ou réalité ? *Revue Internationale PME*, n°1(4), 29 – 48.

Diallo, M.L. (1996). Les Africains sauveront – ils l'Afrique ? *Karthala*.

Dieng, O.T. (2017). Modes de connaissance et attitudes des entreprises Sénégalaises face à la méthode ABC. *Revue CAMES*, n°3, 73 – 126.

Dieng, O.T. (2019). Les entreprises Sénégalaises et l'innovation ABC : Exploration des facteurs qui gouvernent l'attitude envers l'outil. *European Scientific Journal*, volume15, n° 4.

Diop, S. (2016). La contingence de l'adoption des systèmes de coûts à base d'activités au Sénégal. *Revue africaine de management*, volume 1, 85 – 101.

Diop, S. (2018). Le manager africain face aux nouvelles méthodes de calcul de coûts : cas du Sénégal. *Revue Congolaise de Gestion*, n° 25 (1), 97 – 131.

Dupuy, Y., Guibert, N. (1997). La complémentarité entre contrôle « formel » et contrôle « informel » : Le cas de la relation client – fournisseur. *Comptabilité Contrôle Audit*, volume 1, 39 – 52.

El Alami A.E. (1987). Rôle de la petite et moyenne entreprise dans le développement et la création de l'Emploi : Le cas de l'Afrique. *Revue PMO*, n°1 (3), 51 – 63.

El Idrissi, R. (2018). Etude sur le contrôle de gestion dans les entreprises de la province de Safi – Maroc. *International of Economics & Strategic Management of Business Process*, volume 11, 33 – 38.

Errabih, S., Marghich, A. (2014). Analyse des coûts et prise des décisions : Etude empirique dans le contexte des PME marocaines. *Dossiers de Recherches en Economie et Gestion*, Université de Fès.

Fninou, B. (2014). Les systèmes de pilotage de la performance publique : Etude de cas de Dubaï. *Thèse de doctorat (Université de Nantes)*.

Gallais-Hammono, G. (1992). Entreprises publiques et développement : un panorama africain. *Economica*.

Gandaho, R. (2007). Pratiques et méthodes budgétaires des entreprises en Côte d'Ivoire. *Revue du CAMES*, Nouvelle Série B, n° 1 (8).

Gervais, M., Kabore, S. (2007). Quels systèmes d'animation pour l'entreprise burkinabé ? *Management International*, n° 3 (11), 43 – 73.

Goldman, B. (1975). Précis de droit commercial européen. *Dalloz*.

Guillaume, S. (1987). Léon Gingembre défenseur des PME. Vingtième Siècle. *Revue d'histoire*, n° 15, 69 – 80.

Guimezap Jiofack, C. (2018). L'instrumentation du contrôle de gestion dans les entreprises camerounaises : Le rôle des facteurs socioculturels. *Thèse de doctorat (Université de Dschang – Cameroun)*.

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

Hared, B.A, et al. (2014). Management control practices in Somalia's traditional clannish society. *Procedia - Social and Behavioral Sciences* 164, 415 – 420.

Hart K. (1973). Informal income opportunities and urban employment in Ghana. *Journal of Modern African Studies*, volume 2.

Hernandez, E-M. (1997). Le management des entreprises africaines. *L'Harmattan*.

Houngbo, S.M. (2017). Réflexion sur la faible légitimité de la fonction contrôle de gestion dans une entreprise publique Béninoise. *Revue CAMES*, 155 – 197.

Hugon, P. (2012). Géopolitique de l'Afrique. *Sedes*.

Hugon, P. (2017). L'Afrique : Défis enjeux et perspectives en 40 fiches pour comprendre l'actualité. *Eyrolles*.

Iribarne (d'), P. (1989). La logique de l'honneur : gestion des entreprises et cultures nationales. *Seuil*.

Kais, L. (2008). L'adaptation culturelle du contrôle de gestion : Cas de la Tunisie. La comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité (France).

Kaonda, M. (2005). Contribution à la connaissance du comportement financier et des performances financières des entreprises industrielles en Afrique : une application de la théorie de l'agence. *Thèse de doctorat (Université de Poitiers)*.

Lambert, C., Sponem, S. (2009). La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie. *Comptabilité - Contrôle – Audit*, n° 15 (2), 113 – 144.

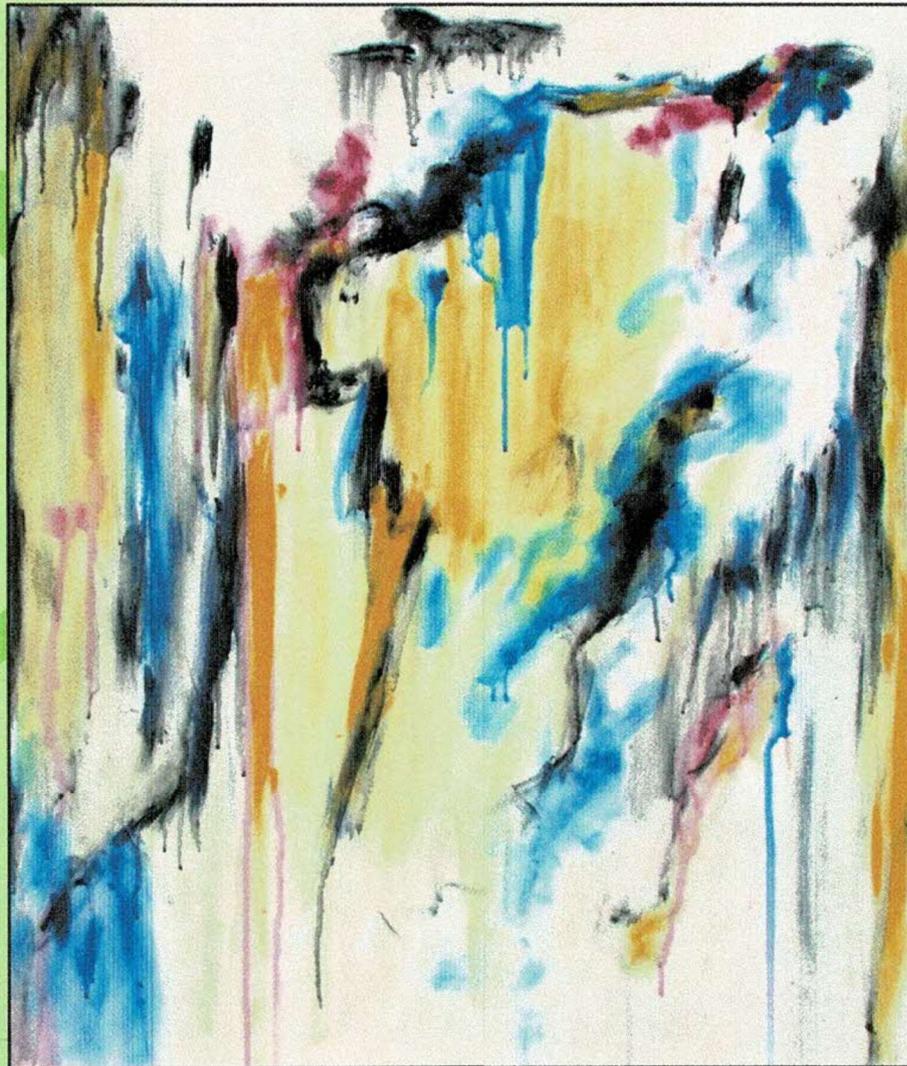
- Lefilleur, J. (2008). Comment améliorer l'accès au financement pour les PME d'Afrique subsaharienne ? *Revue Afrique contemporaine*, n° 227 (3), 153 – 174.
- Livian, Y., (2013). La recherche en gestion en Afrique de l'Ouest : importation ou adaptation ? Les nouvelles dimensions de la performance des entreprises africaines, Ouagadougou (Burkina Faso).
- Luther, R.G., Longden, S. (2001). Management accounting in companies adapting to structural change and volatility in transition economies: A South African study », *Management Accounting Research*, 12, 299 – 320.
- Magrin, G., *et al.* (2018). Atlas de l'Afrique : un continent émergent ? *Editions Autrement*, Collection Atlas/Monde.
- Malmi, T., Brown, D.A. (2008). Management Control Systems as a Package – Opportunities. *Management Accounting Research* 19 (4), 287 – 300.
- Mambula, C. (2002). Perceptions of SME growth constraints in Nigeria. *Journal of Small Business Management*, 40(1), 58 – 65.
- Mezouaghi, M., El Aynaoui, K. (2018). L'Afrique sur la voie de l'industrialisation ? *Revue Africaine Contemporaine*, n° 266 (2), 11 – 27.
- Missaoui, K., et Benyetho, K. (2017). Contrôle de gestion et choix stratégiques. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, n° 3, 491 – 507.
- N'Goran, E.M. (2013). Afrique, les trois piliers du développement : l'État, l'entreprise, la société civile. *Revue Géoéconomie*, n° 65 (2), 31 – 42.
- Ndao, H. (2017). L'émergence du contrôle de gestion dans les universités Sénégalaises. *Revue CAMES*, 198 – 221.
- Ndjanyou, L., *et al.* (2019). La nature de la relation contrôleur de gestion et responsables opérationnels comme facteurs explicatifs de la performance managériale. *Revue africaine de management*, volume 4, 103 – 112.
- Ngongang, D. (2010). Analyse de la pratique des coûts dans les PMI camerounaises. *Revue Libanaise de gestion et d'économie*, n°5.
- Ngongang, D. (2013). Système d'information comptable et contrôle de gestion dans les entreprises camerounaises. *La Revue Gestion et Organisation*, 113–120.
- Nobre, T., Dupuy, Y. (1999). Quelle méthodologie de recherche pour le contrôle de gestion ? *Vuibert*.

- Otley, D.T., Ferreira, A. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*.
- Sogbossi, B. (2018). Les organisations africaines selon les différentes approches de la rationalité. *L'Harmattan*, 37 – 49.
- Souaf, M., et al. (2017). Contrôle de Gestion et Performance dans les organisations publiques Marocaines : Quelles spécificités ? *European Scientific Journal*, volume 13, n° 19.
- Tadesse, A. (2009). Quelles perspectives de financement pour les PME en Afrique ? *La Revue de Proparco* (1), 17-19.
- Tatouti, R. (2018). L'innovation des pratiques managériales des PME : Quel impact du contrôle de gestion sur la croissance des gazelles ? *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, n° 7, 46 – 68.
- Tort, E. (2014). Quelques éléments concernant la recherche comptable en France. *Revue Française de Comptabilité*, n°472.
- Wacheux, F. (1996). Méthodes qualitatives et recherches en gestion, *Economica*.
- Wade, B. (2003). Contrôle de gestion et réforme hospitalière : Cas du Sénégal. *Revue Africaine de gestion*.
- Wade, B., Dieng, O.T. (2019 a). Les outils de contrôle de gestion en contexte PME au Sénégal : Une analyse de l'effet-taille. *Revue africaine de management*, volume 4, 36 – 57.
- Wade, B., Dieng, O.T. (2019 b). Analyse des pratiques de coût dans les entreprises industrielles au Sénégal. *Revue africaine de management*, volume 4, 78 – 102.
- Zamfir, I. (2016). La croissance économique de l'Afrique. Publication du Service de recherche pour les députés - Direction générale des services de recherche parlementaire, Parlement européen.
- Zietsman, G. (2017). How South Africa Sacrifices Peace, Justice and Good Governance to State Owned Enterprises. *Liberty African*.
- Zghal, R. (1991). Culture et comportement organisationnel, quelques problèmes méthodologiques et résultats de recherche. *Les cahiers du mirs*, n°1, février.

Chapitre 1 :
Les pratiques de contrôle de gestion
des entreprises à Djibouti

Article paru dans la Revue *Recherches en Sciences de Gestion -Management Sciences -Ciencias de Gestión*, n°131, p. 113 à 134

Recherches en
SCIENCES de GESTION
Management Ciencias de
Sciences Gestión



*Revue publiée avec le concours de
l'Institut de Socio-Économie des Entreprises
et des Organisations*

N° 131 - 2019

ISEOR éditeur

Sommaire

MANAGEMENT STRATÉGIQUE

Kamel MNISRI Hareesh MAVOORI	Créativité et pratiques managériales au sein des agences conseil en com- munication	29
---------------------------------	--	----

GESTION COMMERCIALE MARKETING et COMPORTEMENT DE L'UTILISATEUR

François GEOFFROY Pascal KOEBERLÉ	Le côté obscur de la relation banque-entre- prise : les risques du marketing relationnel ..	63
--------------------------------------	--	----

Léo TRESPEUCH Élisabeth ROBINOT	Évaluation de l'impact des stratégies de parrainage et co-marquage : une netno- graphie des réseaux so- ciaux	89
------------------------------------	---	----

CONTRÔLE DE GESTION ET COMPTABILITÉ

Moussa AWALEH OSMAN François MEYSSONNIER	Les pratiques de contrôle de gestion des entreprises à Djibouti	113
--	---	-----

GESTION DES RESSOURCES HUMAINES ET GESTION DES RELATIONS PROFESSIONNELLES ET SOCIALES

Gaëlle DEHARO Sébastien POINT	Comprendre une situation de harcèlement moral : vers un décodage juridico- gestionnaire	137
Xavier PHILIPPE Sarah ALVES Thierry ARDOUIN	L'orchestration organisa- tionnelle des attentes de reconnaissance sociale. Le cas d'un programme d'Université d'Entreprises	165

THÉORIE DES ORGANISATIONS

Larry BENSIMHON Yannick MIEL	Réflexion sur le cadre théorique pour l'intégra- tion des normes qualité de la formation profession- nelle dans les organismes de formation	191
Benoît PIGÉ	Théorie et fondements théoriques de la Tétranor- malisation	215

Les pratiques de contrôle de gestion des entreprises à Djibouti

Moussa Awaleh Osman
Enseignant
Université de Djibouti
(Afrique)
Doctorant
Université de Nantes
(France)

François Meyssonier
Professeur
IAE de Nantes - LEMNA
Université de Nantes
(France)

Les pratiques, outils et acteurs du contrôle de gestion des entreprises de Djibouti sont décrits et analysés. L'étude du contrôle de gestion des principales entreprises de l'économie formelle djiboutienne montre une différenciation assez nette des situations entre les filiales de multinationales, les grandes entreprises publiques et les PME locales.

Mots-clés : *Outils de contrôle de gestion - Contrôleurs de gestion - Système de pilotage de la performance - Afrique.*

The practices, tools and actors of management control of Djibouti's companies are described and analysed. The study of the management control of the main companies in the Djibouti formal economy shows a fairly clear differentiation in the situations between

the subsidiaries of multinationals, large public companies and local SMEs.

Key-words: *Management control tools - Management controllers - Performance management system - Africa.*

Se describen y analizan las prácticas, herramientas y actores del control de gestión de las empresas de Djibouti. El estudio del control de la gestión de las principales empresas de la economía formal de Djibouti muestra una diferenciación bastante clara en las situaciones entre las filiales de las multinacionales, las grandes empresas públicas y las PYME locales.

Palabras-clave : *Herramientas de control de gestión - Controladores de gestión - Sistema de gestión del rendimiento - África.*

Les pratiques, outils et acteurs du contrôle de gestion en Afrique sont encore peu connus. En raison du développement encore embryonnaire de la recherche sur le contrôle de gestion en Afrique, la description qualitative des démarches développées dans les entreprises présentes en Afrique est une étape nécessaire avant de pouvoir passer à la discussion d'hypothèses scientifiques plus approfondies et au déploiement de méthodologies quantitatives et de tests statistiques à grande échelle. L'analyse des caractéristiques des dispositifs formels de contrôle de gestion est aussi une première étape dans la voie de l'étude des systèmes globaux de pilotage de la performance qui englobent certes les outils de contrôle de gestion mais aussi les modes d'intéressement des managers et salariés, les aspects administratifs et de gouvernance des organisations ainsi que la dimension culturelle et informelle des comportements.

Pour cette raison, une étude est menée afin de développer la connaissance empirique de la réalité du contrôle de gestion dans les entreprises de Djibouti. Une revue de la littérature est effectuée et la problématique de recherche est identifiée. Les modalités de l'étude et les questions de recherche sont ensuite présentées. Les dispositifs et acteurs du contrôle de gestion de quinze entreprises parmi les plus importantes ou les plus modernes de l'économie djiboutienne sont décrits. Les principaux résultats sont synthétisés et analysés.

On cherchera à voir si les premiers enseignements mis en évidence dans d'autres pays d'Afrique francophone se retrouvent ici et si une typologie des modes de contrôle de gestion en fonction de la nature des entreprises (filiales de groupes multinationaux, entreprises publiques ou parapubliques, entreprises moyennes familiales locales) peut être confortée.

1. – État de l'art

La recherche sur les pratiques de contrôle de gestion dans les économies développées est maintenant conséquente. Par exemple pour ce qui concerne la France, nous avons des travaux sur la nature du contrôle (Chiappelo 1996), sur la dimension humaine du contrôle de gestion (Naro 1998) et sur le travail des contrôleurs de gestion (Bollecker 2007). La majeure partie des études porte sur les outils du contrôle de gestion que ce soient les méthodes de calculs de coûts, les systèmes budgétaires ou les tableaux de bord. Nous avons aussi des recherches contingentes qui privilégient la nature de l'entreprise considérée et s'intéressent aux outils du contrôle de gestion dans les PME (Nobre 2001 a), à la structuration du contrôle de gestion dans les PME familiales (Meyssonnier et Zawadzki 2008) ou à l'apparition du contrôle de gestion dans les start-ups (Meyssonnier 2015). Enfin d'autres études portent sur les acteurs du contrôle de gestion et notamment sur le rôle du contrôleur de gestion que ce soit dans les PME (Nobre 2001 b) ou dans les grands groupes (Lambert et Sponem 2008).

On n'est pas encore à un tel niveau de connaissance pour le contrôle de gestion dans les pays émergents africains. Si on s'intéresse aux systèmes de pilotage de la performance des entreprises et leurs différentes dimensions identifiées de façon générale par Otley (1999), on doit étudier : les dispositifs techniques et pratiques concrètes de modélisation des coûts (comptabilité de gestion), de prévision et de suivi de l'activité et de la performance (plans et budgets), de mesure des performances opérationnelles et stratégiques (indicateurs et tableaux de bord) ; les modalités d'intéressement des managers et des salariés à la réalisation des objectifs assurant la convergence des comportements (récompenses et sanctions, primes, bonus, promotions, etc.) ; les modes de gouvernance et d'organisation administrative de

l'entreprise (avec par exemple les relations entre la famille et les managers dans les PME familiales, entre le siège et les filiales locales dans les groupes multinationaux, le rôle des expatriés, la forme et la fréquence du *reporting*, etc.); les dimensions informelles et culturelles de la régulation interne de l'entreprise (adaptation de la culture nationale, usages et règles liés aux groupes sociaux, ethniques, religieux, au genre, etc. mais aussi mythes et valeurs propres à l'histoire de l'entreprise).

Il apparaît assez clairement que les études sur le noyau dur du système de pilotage de la performance des entreprises africaines, correspondant à la mesure et à la description des outils et pratiques de contrôle de gestion, sont assez limités. Les aspects comptables et financiers de l'entreprise informelle sont examinés par Hernandez (1999). Certaines études sont menées sur les méthodes et les outils de calcul des coûts dans les entreprises du continent africain comme les travaux de Ngongang (2010) au Cameroun ou de Marghich et Errabih (2014) au Maroc. Gervais et Kaboré (2007) ont étudié le système d'animation de gestion de l'entreprise bourkinabée. D'autres études plus générales ont été menées sur les modalités formelles et informelles du contrôle des multinationales sur leurs filiales. Ceci a été fait en prenant par exemple le cas de filiales en Chine d'entreprises françaises et japonaises (Jaussaud et Schaaper 2006) ou de filiales de firmes multinationales d'origine française dans des pays développés et en émergence (Beddi 2012) mais la connaissance des pratiques spécifiques de contrôle de gestion des entreprises multinationales en Afrique est très réduite.

Bampoky et Meyssonier (2012) ont réalisé une étude du contrôle de gestion au Sénégal qui combine à la fois une approche qualitative et une approche quantitative. Une étude exploratoire auprès de dix entreprises a été suivie par une étude par questionnaire sur un échantillon de 130 entreprises. Il en ressort que les filiales des firmes multinationales disposent d'un contrôle de gestion assez développé avec une batterie d'outils, un calcul des coûts développé (80% des cas), l'existence d'un poste de contrôleur de gestion (75% des cas étudiés) l'utilisation de logiciels de contrôle de gestion (80% des filiales enquêtées) et un système de contrôle souvent interactif. Le contrôle de gestion de la filiale est souvent le prolongement du système de pilotage de la performance du groupe. Dans les entreprises publiques, le contrôle est beaucoup plus procédural et axé sur l'aspect

financier. Les dépenses passent par un long cheminement pour être autorisées et les guides de procédures et manuels administratifs et financiers sont omniprésents. La fonction « contrôleur de gestion » existe dans deux tiers des cas. Les outils de contrôle de gestion sont diffusés plus lentement que dans les filiales des groupes multinationaux en raison du grand nombre d'employés disposant d'un niveau de formation élevé mais pas dans le domaine de gestion. Seulement, un quart des entreprises publiques ont développé le calcul des coûts et utilisent des logiciels de contrôle de gestion. Pour ce qui est des entreprises privées locales, le développement du contrôle de gestion est très faible. La fonction est moins structurée avec seulement 20% des entreprises qui affirment avoir un contrôleur de gestion. Les responsables privilégient la supervision directe pour contrôler le niveau opérationnel.

Mais ce qui est constaté dans un pays se retrouve-t-il ailleurs ? Ce sera la problématique de notre recherche avec comme point d'application particulier celui des entreprises présentes à Djibouti.

2. – Terrain et méthodologie de la recherche

Djibouti est un petit pays situé à l'est de l'Afrique. L'économie du pays est duale. D'un côté, elle est basée sur les revenus des rentes provenant des ports et des bases militaires louées par des contingents étrangers. De l'autre côté, le secteur informel occupe encore une place importante dans le tissu économique du pays. Le commerce transitant vers l'Éthiopie, les activités de transbordement, les télécommunications, la construction et le tourisme constituent les principales activités du pays. Grâce aux activités portuaires et de construction, la croissance économique est de plus de 6% actuellement. Le secteur privé reste embryonnaire. Il est composé principalement des petites entreprises concentrées dans les services et compte environ 3 500 entreprises dont les deux tiers évoluent dans le secteur informel. Le secteur public reste le plus gros employeur de Djibouti en regroupant plus de 70% des emplois officiels. Les principales entreprises sont le Port autonome international de Djibouti (PAID), Djibouti Télécom, l'Office national des eaux et de l'assainissement de Djibouti (ONEAD) et Electricité de Djibouti (EDD).

Nous avons choisi d'étudier le contrôle de gestion mis en œuvre dans les entreprises de Djibouti car cela permettait d'avoir une approche complémentaire du travail de Bampoky et Meyssonnier réalisé au Sénégal (2012) permettant d'en tester les premiers enseignements et de vérifier s'ils sont significatifs de ce que l'on constate en Afrique francophone. Le contexte géographique est différent (Afrique de l'Est versus Afrique de l'Ouest) et c'est vrai aussi de l'économie (un tout petit pays avec une économie spécialisée tournée vers l'international pour Djibouti versus un marché intérieur assez vaste avec une économie assez diversifiée et tournée vers les besoins domestiques pour le Sénégal). Nous avons pu mettre en place aussi une démarche de recherche spécifique et adaptée (étude dans la plupart des entreprises formelles, structurées et disposant d'un service de contrôle de gestion dans le cas de Djibouti contre des études qualitatives puis quantitative sur un échantillon des entreprises dans le cas du Sénégal).

Quinze entreprises, filiales d'entreprises multinationales, entreprises publiques ou parapubliques et entreprises moyennes locales, ont été retenues dans notre étude et une vingtaine d'entretiens ont été menés parallèlement à la collecte d'information et de documentation sur le terrain. La taille a été un facteur important au début de notre recherche. Mais nous avons constaté que certaines entreprises publiques et des entreprises privées locales ayant un effectif de plus de 200 salariés étaient moins outillées en termes de contrôle de gestion que des filiales de multinationales de moins de 50 salariés. C'est la raison pour laquelle nous avons gardé dans notre échantillon trois filiales de petite taille mais appartenant à des grands groupes (Bolloré Logistics, CMA CGM et BMMI). La plupart des entreprises publiques et parapubliques sélectionnées dans notre étude sont celles qui représentent les plus gros employeurs à Djibouti et qui jouissent d'une autonomie financière vis-à-vis de l'Etat. Elles exercent un monopole sur leur marché et bénéficient du soutien de l'Etat. Quant aux entreprises privées locales, les entités retenues sont celles qui ont une bonne organisation interne. Elles appartiennent toutes à des familles. Elles opèrent dans le secteur tertiaire (commerce, logistique et transport). Une part importante de ces familles est d'origine étrangère (principalement de nationalité française) et les postes de haute responsabilité sont occupés également par des personnes étrangères ayant un niveau de formation élevée (au

minimum bac + 3) avec une large expérience dans le domaine de la comptabilité.

La recherche privilégie l'approche exploratoire car il n'existe aucune étude à ce jour sur la réalité du contrôle de gestion dans les entreprises à Djibouti. La démarche est qualitative à visée descriptive, avec un positionnement principalement inductif. Des entretiens sont réalisés auprès de plusieurs cadres dirigeants des entreprises à partir du mois de septembre 2015 et ont été achevés au mois d'octobre 2016. Un guide d'entretien a été soigneusement préparé en avance et les différentes questions ont été réparties en six thèmes principaux : les caractéristiques de l'entreprise ; sa stratégie ; les systèmes d'information comptable ; l'organisation et la démarche du contrôle de gestion ; les méthodes et outils du contrôle de gestion ; le profil de la personne occupant la fonction contrôle de gestion. Les questions sont principalement ouvertes. En moyenne, chaque entretien a duré 2h30 minutes. Chaque entretien a fait l'objet d'un enregistrement que nous avons complété par la collecte de documents.

Nous avons rencontré au total 20 interlocuteurs de ces 15 entreprises. Ces acteurs directs ou indirects du contrôle de gestion étaient pour certains assez périphériques au contrôle de gestion (un directeur général, un gérant et deux cadres fonctionnels). Il y avait sept responsables comptables, chargés parfois aussi du contrôle budgétaire ou de la finance. Il y avait six directeurs financiers ou administratifs et financiers et seulement deux contrôleurs de gestion en tant que tels. On voit comment sur le terrain les responsabilités comptables et du contrôle de gestion sont encore proches et enchevêtrées à Djibouti.

À partir de l'enquête de terrain réalisée, nous serons amenés à répondre à trois questions qui incarnent notre problématique :

Q1 : Quels sont les outils et méthodes de contrôle de gestion en usage dans les entreprises de Djibouti ?

Q2 : Quels sont les acteurs et les évolutions du contrôle de gestion dans les entreprises de Djibouti ?

Q3 : Peut-on établir une typologie empirique des modes de contrôle de gestion mise en œuvre dans les entreprises de Djibouti ?

3. – Le contrôle de gestion dans cinq filiales de groupes étrangers

On retrouve dans cette catégorie cinq filiales qui exercent leurs activités principalement dans le secteur de la banque, de la distribution alimentaire, de la logistique et du transport.

Les sociétés-mères définissent des orientations stratégiques à long terme dans le cadre d'un dialogue instauré entre le responsable local et le siège. « D » fait exception : elle fonctionne uniquement avec des objectifs annuels car elle est considérée actuellement comme une sorte de petite agence maritime par sa société – mère : « *Le groupe vient d'investir récemment à Djibouti afin d'élargir ses horizons à toute l'Afrique de l'Est. Nous avons seulement des objectifs à court terme qui sont retracés dans le budget annuel.* » (directeur général de l'entreprise D). La stratégie des filiales s'appuie souvent sur du *benchmarking* au niveau commercial. « *Nous sommes constamment à l'affût des propositions d'offre de nos concurrents. Il y a une dizaine de banques actuellement qui se battent pour la clientèle. Alors, nous les surveillons.* » (directeur financier de l'entreprise C). Les orientations stratégiques se traduisent dans un plan d'affaires : « *Il y a un plan d'affaires qui s'étale sur trois ans. Après validation au niveau du groupe, la direction générale fait une présentation à tous les grands responsables de la banque.* » (responsable du département de la comptabilité générale et du contrôle budgétaire de l'entreprise A). Chaque année, l'allocation des ressources se fait sur la base d'un budget négocié entre la filiale et le siège (sauf chez D).

Il n'y a pas de contrôleur de gestion dans trois des filiales dont l'effectif est de moins de cinquante salariés. Le directeur financier s'occupe souvent du contrôle de gestion dans ces structures de petite taille. « *La directrice financière cumule la fonction de responsable de la comptabilité et de la préparation et du suivi budgétaires.* » (directeur général de l'entreprise B). En ce qui concerne D, le contrôle de gestion est imposé et piloté depuis le siège à Marseille. Le directeur général de la filiale fournit mensuellement toutes les données financières, logistiques, commerciales, opérationnelles et ressources humaines. Il y a un directeur financier : « *L'une de mes grandes missions est de restructurer le service de contrôle de gestion parce qu'il ne répond pas encore aux besoins du siège. Actuellement, j'assume encore la fonction de contrôle de*

gestion car nous n'en sommes qu'au début. » (directeur financier de l'entreprise C).

Les filiales commencent le travail du budget généralement au dernier trimestre de chaque année et les responsables de différents services participent également à cette tâche. Le budget est préparé dans une bonne partie des filiales en utilisant Excel. *« Chez nous, la préparation du budget est dictée par un manuel de procédures internes. Le directeur général et moi-même discutons et puis formulons des hypothèses budgétaires qui prennent en compte la situation de l'environnement extérieur. Après validation par la direction régionale, on passe à la phase du montage. Le DAF, le directeur général et le directeur d'exploitation se réunissent pour discuter et chiffrer pour chaque activité les objectifs de l'année à venir. Une fois que le budget global de la filiale a été préparé, le Directeur général de la région vient et analyse avec nous les données chiffrées. Après validation du budget par lui et au niveau du siège, nous connaissons les ressources allouées à l'année à venir pour chaque direction.* » (directeur administratif et financier de l'entreprise E).

Chacune des filiales dispose d'un service de comptabilité. Les cinq filiales établissent des états financiers intermédiaires pour le compte du siège (*reporting*) ou pour le compte de la Banque Centrale de Djibouti (dans le cas des deux banques). C'est un travail qui est fait chaque mois dans toutes les filiales avec un compte de résultat, le bilan et les annexes (ces dernières sont obligatoires pour les banques). Il y a également des tableaux de bord opérationnels dans trois filiales avec des « *Key Performance Indicators* » financiers (chiffre d'affaires, marge, tendance cyclique de l'activité logistique, etc.) et non financiers (évaluation de l'accueil du client au téléphone, délai de préparation de la commande, délai pour vider le conteneur, etc.) et un suivi de la trésorerie. *« Nous nous réunissons également deux fois par mois pour faire le point sur le suivi budgétaire et sur les données avec les KPI. Nous envoyons ensuite au siège un rapport détaillé sur la situation des activités de la filiale chaque mois »* (directeur général de l'entreprise B).

Le calcul et l'analyse des coûts se font quand c'est nécessaire. *« Le calcul de coûts n'est pas régulier dans notre société. Nous le faisons seulement pour fixer le prix de vente d'un produit ou d'un*

service. » (directeur général de l'entreprise B). On calcule également les coûts pour suivre les dépenses d'un service ou d'un département de l'entreprise à une période donnée. Quatre des filiales réalisent ce travail grâce à un procédé d'affectation ou de répartition fonctionnelle directe. A chaque fois qu'une dépense a été engagée pour un service, elle est enregistrée par ventilation analytique directe sur le service concerné. Ainsi, les filiales peuvent connaître toutes les dépenses réalisées pour chaque service grâce au système d'information.

4. – Le contrôle de gestion dans six entreprises publiques et parapubliques

Six entreprises publiques et parapubliques ont été retenues dans notre étude. Les trois premières entreprises exercent un monopole sur leur marché et sont les plus gros employeurs de Djibouti. « G », gestionnaire du port, est la seule entreprise parapublique de notre échantillon. Même si un groupe privé ne détient que 33% du capital, les autorités djiboutiennes lui ont délégué en 2006 un contrat de concession d'une durée de 30 ans. Le port dispose aujourd'hui l'une des infrastructures les plus modernes de notre temps et décharge énormément de conteneurs à destination de l'Ethiopie. De plus, il est exonéré de toutes taxes. L'entreprise « H », elle n'a pas la même envergure que les trois grands établissements publics. Devenue autonome à partir de 2000, elle fait partie l'un des établissements publics le plus petit et ses recettes sont dix fois plus faibles que les autres. Elle exerce une activité d'imprimerie basée sur une production à la commande.

« F » se soucie de diversifier ses produits et cherche constamment à diminuer le prix de vente de ses services de télécommunications. « *Nous ne sommes pas à un niveau où on peut négliger les concurrents. Il y a constamment des téléphones qui apparaissent sur le marché avant que le modèle précédent ne connaisse un grand essor. Notre premier souci est de faire bénéficier Djibouti et les pays proches comme l'Ethiopie des progrès des télécommunication. Nous employons pour cela plus de 1000 salariés répartis sur les cinq régions de l'intérieur.* » (responsable du département de contrôle de gestion et du contrôle interne de l'entreprise F). « F » s'inspire du mode d'organisation et du niveau de technologie des grandes sociétés comme Maroc Télécom et Tunisie

Télécom avec lesquelles ont été signées différentes conventions de coopération. La société de télécom « F » est la seule parmi les six entreprises à avoir un département de contrôle de gestion. « *Je suis responsable du département de contrôle de gestion et du contrôle interne et il y a sous ma direction trois personnes. Nous autorisons et contrôlons les dépenses car nous avons un budget strict à respecter. Nous n'avons pas de relation directe avec la direction générale et tout passe par l'agent comptable qui s'occupe de la supervision de notre travail.* » (responsable du département de contrôle de gestion et du contrôle interne de l'entreprise F).

L'entreprise d'électricité « K » dispose seulement d'une division « budget » et quant à l'entreprise de distribution d'eau « J » une personne est chargée du suivi budgétaire. Les deux entreprises sont sous la direction de l'agent comptable et s'occupent principalement des tâches beaucoup plus techniques. Pour « H » et « I », l'agent comptable s'occupe du suivi budgétaire.

Les concurrents de « G » se trouvent dans la sous-région Est africaine et non à l'intérieur du pays : « *Nous avons des concurrents sur le plan régional. Dubaï est un concurrent. Mais, ce sont d'eux dont nous dépendons stratégiquement car ils sont actionnaires chez nous.* » (chef comptable de l'entreprise G). Contrairement aux entreprises purement publiques, « G » dispose d'objectifs formalisés, clairs, précis et situés dans le temps. « *Les objectifs stratégiques portent sur la croissance, la productivité et la rentabilité. Notre actionnaire privé de Dubaï fixe les grands objectifs pour tout le groupe dans les trois à cinq ans à venir. Après, ces derniers sont descendus au fur et à mesure et communiqués à chaque base régionale. Tout est imposé par l'actionnaire. Arrivé au niveau de « G », le directeur général prend note de ces grands objectifs et formule en cascade les objectifs de chaque division sans pouvoir dévier de ceux de Dubaï.* » (chef comptable de l'entreprise G). Le directeur financier et le chef comptable se partagent la fonction de contrôle de gestion au niveau de « G ». Ils travaillent sur tous les outils imposés par l'actionnaire privé de référence et ne disposent d'aucune marge de manœuvre. Tout est préparé sur des modèles standardisés par lui. « *Nous n'avons pas actuellement de service de contrôle de gestion. Par contre, les missions qu'un contrôleur de gestion pourrait assurer sont réalisées par deux personnes au niveau*

de « G ». Il s'agit du chef comptable, en l'occurrence moi, et du directeur financier. » (chef comptable de l'entreprise G).

Les étapes de préparation du budget sont presque identiques pour toutes les entreprises publiques. Quant à l'entreprise parapublique, elle suit la procédure mise en place par l'actionnaire privé de référence et remet ensuite le budget global à ce dernier pour discussion et validation avant qu'il ne soit présenté au conseil d'administration. « Avant d'entamer la préparation du budget, je me fixe tout d'abord sur les réalisations de l'année car elles constituent le point de départ dans le travail de prévision. Je mène une enquête budgétaire auprès de tous les responsables de chaque service. Ensuite, différentes réunions sont organisées par la direction générale afin d'arrêter le budget définitif. » (agent comptable de l'entreprise H). Le budget est suivi tous les trois mois dans les entreprises publiques. « Trimestriellement, un tableau de suivi budgétaire est dressé pour faire ressortir les éventuels écarts. Si certains comptes nécessitent une correction, nous créons un avenant. » (agent comptable de l'entreprise K). Seul, « G » établit mensuellement des états financiers intermédiaires. « J'établis chaque mois divers tableaux qui font l'objet de reporting. Il y a le tableau de suivi des investissements, le tableau de flux de trésorerie, le tableau récapitulatif des données budgétisées en comparaison avec les réalisations et enfin le tableau de suivi des créances clients. » (chef comptable de l'entreprise G). Un manuel de procédures comptables existe dans quatre entreprises et il est en cours d'élaboration chez « J ». Il y a également un tableau de trésorerie tenu par mois chez « G ». Un tableau des prévisions de trésorerie est dressé tous les trois mois chez « F » pour le besoin du rapport d'activité. Ce qui n'empêche pas à la société de faire également un suivi journalier des recettes qui se chiffrent chaque jour à des millions de francs Djibouti. Chez « I », il y a un plan de trésorerie qui est établi chaque mois afin de suivre toutes les dépenses et les recettes prévisionnelles et éviter tout problème avec les fournisseurs.

Les entreprises de télécoms « F » et d'eau « K » font un calcul de coûts pour leurs différents services et agences à partir de la ventilation analytique des charges. « Les charges sont ventilées par centres, c'est-à-dire le siège, les agences de Djibouti Ville et les agences de District de l'intérieur et ainsi on répartit les charges totales. Le but de ce travail est de suivre l'évolution des ressources consommées par chaque centre. » (agent comptable de l'entreprise K).

« F » utilisait avant 2013 une méthode de calcul des coûts pour ses activités. Il y avait tout un service spécialisé pour ce travail. Mais, ce dernier a été supprimé depuis la restructuration (c'est-à-dire la transformation de la direction financière en agence comptable). Elle ne fait plus de calcul des coûts. Par contre, ce travail est très régulier au niveau de « H ». Cette dernière calcule le coût supporté lors du processus de production car le service de production travaille sur commande et l'entreprise est obligée de passer par cette voie afin de fixer le prix de vente de chaque produit. *« Il n'y a pas un prix unitaire fixe pour tous les produits car nous avons ici une production par commande. Dès qu'un client dépose sa commande, nous calculons le coût engagé dans le processus de production. Il est calculé en fonction du prix d'achat des matières utilisées, comme le prix du papier, et des frais d'achat comme les frais de transport. On additionne une quote-part représentant les frais d'électricité. Enfin, nous calculons le supplément spécifique à chaque commande comme l'encre et le nombre de plaques utilisées, et nous le rajoutons aux autres éléments. »* (chef du service de fabrication de l'entreprise H).

5. – Le contrôle de gestion dans quatre entreprises privées locales

Les quatre entreprises privées locales retenues dans notre étude appartiennent à des grandes familles et font partie chacune d'un groupe qui porte le nom de la famille. Ces familles sont toutes d'origine étrangère (la plupart sont de France). En général, un grand parent de la famille s'est installé à Djibouti au début du siècle dernier. Il a ouvert un petit commerce pendant la période coloniale et, petit à petit alors que le pays avançait dans la voie du développement, la petite entreprise se développait aussi. Ces entreprises familiales emploient actuellement un effectif important et représente les entreprises de référence que le gouvernement djiboutien cite en terme de succès dans le secteur privé. Nous avons retenu tout d'abord « O » qui a pour activité principale la commercialisation des nombreuses marques automobiles (dont Renault et Toyota), la vente des pièces détachées et la réparation des voitures. Ses services de garagiste sont reconnus dans tout le pays et grâce à ses outils de travail de haute technologie et aux compétences de ses salariés qui suivent régulièrement une formation tant au niveau interne qu'à l'étranger.

Ensuite, nous avons la société « M » qui fait de l'avitaillement des navires et de la distribution. La société dispose aujourd'hui de trois supermarchés dans la capitale et d'une plateforme logistique occupant une surface de 3000 m². La société dessert à partir de cette plateforme de nombreux points de vente (grandes boutiques, épiceries, etc.), des grands restaurants et des bases militaires. Enfin, nous avons « L » et « N ». Elles se concurrencent car elles exercent les mêmes activités logistiques, de transport et de transit. Leur personnel, cadres ou opérationnels, est en général très qualifié.

La stratégie est peu formalisée voire même quasi inexistante chez ses quatre entreprises familiales. Les deux sociétés « F » et « M » se préoccupent peu du futur à long terme. La concurrence est forte dans leur secteur mais des facteurs comme la dépendance totale des fournisseurs automobiles pour « I » et la préférence pour le court terme pour « M » ont conduit ces deux sociétés à ne plus planifier leur activité sur les trois à cinq ans à venir. *« Si les grands responsables du groupe fixent pour les deux sociétés des grands objectifs stratégiques à atteindre dans les prochaines années à venir, la crainte est que tout ce travail se solde par un échec. Il y a des facteurs extérieurs que nous ne pouvons pas maîtriser. Il s'agit des imprévus comme des pannes électriques qui rendront improductive toute l'usine pendant un certain temps ou encore des grandes commandes envoyées à l'étranger mais qui vont parvenir très en retard. »* (directeur adjoint financier de l'entreprise M). Par contre, il existe chez « N » et « L » une réflexion stratégique pour contrecarrer la concurrence (soit la rapidité du service, soit la qualité, soit le tarif) sans qu'il en découle toutefois une stratégie formalisée et située dans le temps : *« Ce qui nous empêche réellement de définir des objectifs à long terme, c'est le fait que nous sommes tributaire de la situation de notre marché et des règles juridiques spécifiques à la zone franche et au port. Nous devons être flexibles à tout moment. »* (directeur comptable et financier de l'entreprise L). Les deux moyens dont elles disposent pour surveiller la concurrence sont la presse ou le média et le bouche à oreille. « M » va même jusqu'au marché pour faire des visites afin de voir les produits de ses concurrents directs comme par exemple ceux de « B ». Elles pratiquent du *benchmarking* au niveau commercial pour voir la qualité des services des autres, leur prix, leurs produits et leur politique de distribution.

« O » et « N » sont les seules sociétés à disposer d'un contrôleur de gestion. Pour la première fois, « F » a créé un poste de contrôle de gestion au début du mois de juillet 2015 et un expert en conseil et en audit a même été sollicité de l'étranger. Le service a été placé sous la direction financière. *« C'est la croissance des activités, le risque associé à cette croissance et le manque du suivi budgétaire qui ont contraint la direction générale à recruter un contrôleur de gestion. Ses principales missions sont d'analyser et contrôler le coût de revient des différents produits et services, faire du reporting, préparer et suivre le budget et faire un découpage analytique sur les différents centres de responsabilité »* (directeur financier de l'entreprise O). Quant à la société « N », elle a embauché en 2015 une personne en qualité de contrôleur de gestion. Mais, ses missions ont été beaucoup plus orientées du côté de la comptabilité. Elle contrôle les factures, la caisse et les écritures comptables et assiste également aux travaux de fin d'exercice. La fonction de contrôle de gestion est exercée plutôt par la directrice financière et elle est assistée par la comptable de la société. C'est également le directeur comptable et financier qui s'occupe de la fonction de contrôle de gestion chez « L » : *« Il n'y a pas actuellement un service de contrôle de gestion mais c'est un projet pour fin 2015. La fonction est assurée par moi et cela passe par les budgets, le contrôle budgétaire et l'analyse des indicateurs de performance liés à l'activité »* (directeur comptable et financier de l'entreprise L). Par contre, la fonction de contrôle de gestion est quasi absente chez la société « M ». Mais, il y a un compte de résultat d'exploitation pour chaque supermarché qui est suivi par le Directeur financier mensuellement et un contrôle régulier est effectué sur les coûts de fonctionnement comme par exemple celui de l'électricité. *« Nous ne faisons ni budget ni contrôle budgétaire ni tableau de bord. Nous n'avons pas de service de contrôle de gestion. Nous misons beaucoup plus sur la supervision directe. »* (directeur financier adjoint de l'entreprise M).

Le budget est préparé dans trois des sociétés. Il est annuel et présenté par services chez « N », par compte de charges et de produits chez « L » et enfin par centres de responsabilité chez « O ». Voilà par exemple la procédure suivie par « L » pour élaborer son budget: *« Chez nous, nous commençons toujours le travail du budget de l'année prochaine à partir du quatrième trimestre. Je procède tout d'abord à la vérification des comptes. Une fois que ce travail est bien*

fait, je définis alors un cadre d'élaboration budgétaire. Des longues discussions sont ouvertes entre la direction générale et les différents responsables. Puis, des rectifications sur les différentes propositions sont effectuées. J'établis enfin le budget consolidé et le directeur général le présente. » (directeur comptable et financier de l'entreprise L).

La comptabilité est tenue dans un logiciel (Sage pour toutes les entreprises) et, en moyenne, une dizaine de personnes travaille dans ce service. Elles ont toutes un niveau de formation allant du BTS jusqu'au master. Il y a une clôture mensuelle des comptes du bilan et du compte de résultat chez « L » et c'est pour le besoin du suivi des indicateurs financiers (le chiffre d'affaires, les coûts des engins, le taux de rotation du parc automobile, etc.). De même, « N » dresse un compte de résultat par activité et par mois dans le but de contrôler et suivre les différentes activités de l'entreprise. « I » fait aussi un *Profit and Loss* chaque mois mais des états financiers intermédiaires (bilan et compte de résultat) tous les trois mois. Par contre, il n'y a rien chez « M » à part les documents de synthèse annuels.

Des tableaux de bord opérationnel existent chez « F » et chez « L ». *« Bien entendu, nous faisons un suivi budgétaire mensuel et nous avons deux tableaux de bord opérationnels qui se distinguent par leur fréquence. Le premier est hebdomadaire et l'autre est mensuel. Mais, leur point commun est que les deux représentent des chiffres commentés. Le tableau de bord opérationnel hebdomadaire fait ressortir les comparaisons entre la semaine N et la semaine N-1 du nombre de factures, des encaissements réalisés, des débours engagés en quantité et en valeur, de la situation détaillée de la trésorerie par banque, par caisse, des encours fournisseurs et les prévisions des décaissements. Le tableau de bord mensuel présente une comparaison entre le mois N et le mois N-1 des produits et des charges et par fonctions et types de prestation de service »* (directeur comptable et financier de l'entreprise L).

Le prix est fixé pour une grande majorité des entreprises en fonction du coût de revient (calculé sur la base de la méthode des coûts complets adaptée en fonction des besoins internes). Les entreprises sont obligées de calculer le coût supporté depuis l'achat jusqu'à la distribution ou de la production du service. De plus, trois entreprises privées locales affectent les dépenses par ventilation

analytique dans le but de suivre les dépenses propres à chaque service : « *Nous n'avons pas actuellement un service de comptabilité analytique dans la structure. Mais, nous calculons des coûts quand c'est nécessaire pour le besoin de la société. Le calcul des charges nous permet de déterminer le coût de revient, le seuil de rentabilité et le coût marginal.* » (directeur comptable et financier de l'entreprise L).

6. – Discussion

À la lumière de notre recherche documentaire et des entretiens réalisés, nous pouvons répondre aux deux premières questions que nous nous étions posées (celle de la nature des outils et des méthodes de contrôle de gestion et celle des acteurs et des évolutions du contrôle de gestion) et apporter notre contribution empirique à la connaissance de la réalité du contrôle de gestion en Afrique à partir du cas de Djibouti.

Il y a des objectifs stratégiques précis, formalisés et situés dans le temps dans cinq entreprises sur quinze. Quatre d'entre-elles sont des filiales des grands groupes étrangers et la dernière est une entreprise parapublique dans laquelle l'Etat, qui est l'actionnaire majoritaire, a délégué entièrement la gestion à un autre groupe étranger reconnu dans le monde entier. Près de 60% des entreprises surveillent la concurrence et pratiquent le *benchmarking* au niveau commercial (qualité de services, produits, prix, politique de distribution, etc.). L'autre part (40%) correspond aux entreprises publiques qui se trouvent dans une situation de monopole.

Le budget est le premier outil de pilotage utilisé par les entreprises étudiées. Quatorze entreprises sur quinze l'utilisent pour chiffrer leurs objectifs annuels. Huit d'entre-elles font ce travail de suivi budgétaire mensuellement contre cinq entreprises qui le réalisent trimestriellement. Ces dernières sont en fait celles où l'Etat détient seul le capital social. Neuf entreprises de l'échantillon préparent des états financiers intermédiaires (bilan, compte de résultat, annexes pour les banques, etc.) afin de maîtriser la situation financière. Elles les font chaque mois sauf une entreprise privée locale qui les réalise tous les trois mois. Les filiales et l'entreprise parapublique sont obligées de faire ce travail, car leur siège ou la banque centrale l'exige. Neuf entreprises sur quinze calculent et analysent les coûts pour le besoin

du prix de vente ou d'un projet d'investissement. Sept d'entre-elles utilisent seulement la méthode des coûts complets adaptée en fonction de leur besoin interne. Une entreprise privée locale utilise non seulement cette dernière méthode mais aussi fréquemment le seuil de rentabilité et le coût marginal.

Le service de contrôle de gestion existe dans quatre entreprises de l'échantillon. Trois autres entreprises disposent un service ou un département qui porte le nom de « division budgétaire » ou « suivi budgétaire » ou « département contrôle budgétaire ». Dans près de 40% des entreprises, les dirigeants ont une expérience forte dans les outils de contrôle de gestion. Il s'agit en fait des filiales et de l'entreprise parapublique. Les 60% restants concernent les entreprises privées locales et les entreprises publiques qui ne se sont pas approprié les outils de pilotage (budget, tableau de bord opérationnel et *reporting*). Presque tous les acteurs de contrôle de gestion des entreprises interviewées affirment avoir un rôle plutôt technique (tenu des outils et méthodes comptables, budgétaires et financières). Les entreprises dans lesquelles les acteurs ont une relation assez forte avec les autres managers et très forte avec la direction générale, sont principalement les filiales et l'entreprise parapublique. Près des trois quarts des acteurs ont un rattachement hiérarchique direct à la direction générale. Trois acteurs ont une expérience de plus de quinze ans à l'étranger et ont occupé diverses fonctions dont le contrôle de gestion. La responsable du département de contrôle de gestion chez « F » témoigne également d'une expérience de près de dix ans dans un service de comptabilité analytique (toujours la même société). Les autres n'ont jamais occupé un poste lié au contrôle de gestion. Près de 80% des acteurs ont déjà exercé d'autres fonctions. Dans ce cas, la fonction la plus exercée est la comptabilité (soit 66% des acteurs, y compris les trois acteurs qui ont une longue expérience à l'étranger).

Conclusion

Une étude a été réalisée dans quinze entreprises de Djibouti. En raison de la petite taille de l'économie de ce pays et de sa spécialisation forte dans une fonction logistique pour toute la sous-région de l'Afrique de l'Est (port alimentant l'Ethiopie et bases militaires), les entreprises étudiées sont moins un échantillon aléatoire qu'une représentation du cœur de l'économie formelle djiboutienne :

les filiales emblématiques des grands groupes internationaux présents dans le pays, les entreprises publiques les plus importantes du pays (compagnies de l'eau, de l'électricité et télécoms) et les principales entreprises familiales locales privées. Nous avons présenté les cas étudiés en reprenant la catégorisation proposée par Bampoky et Meyssonier (2012) à propos du Sénégal et, en réponse à la troisième question que nous nous étions posés, il nous semble que cela correspond à des styles de contrôle de gestion bien typés.

Le contrôle de gestion est assez développé dans les filiales. Il jouit d'une présence reconnue dans la structure avec une fonction exercée dans la majorité des cas par des acteurs ayant des longues expériences à l'étranger, alimentée en amont par les données fournies par des dirigeants ayant une expérience dans l'usage des outils de contrôle de gestion (existence d'un tableau de bord opérationnel par fonction, par agence, par direction, etc.), utilisant des logiciels et disposant un manuel de procédures internes. Il est vrai qu'il n'existe pas réellement un service de contrôle de gestion dans quatre cas sur six (probablement en raison de la petite taille des filiales djiboutiennes) mais la fonction est quand même présente et elle est en grande partie placée sous la responsabilité du directeur financier même s'il la cumule avec d'autres fonctions. Les outils de pilotage, comme le budget et le tableau de bord sont utilisés et diffusés dans toutes les filiales. Les entreprises publiques et les entreprises privées locales ont une stratégie moins formalisée voire quasi-absente dans certains cas. Le contrôle de gestion est moins développé et manque de structuration. La fonction est exercée par le contrôleur de gestion supervisé souvent par le responsable comptable. Les acteurs du contrôle de gestion entretiennent peu de relations avec les différents managers opérationnels mais le directeur financier et l'agent comptable travaillent avec la direction générale. Une grande partie d'entre eux a surtout évolué précédemment et continue encore (même s'il est de leur ressort de s'occuper des outils de pilotage) dans la fonction comptable. Les outils de contrôle de gestion sont utilisés avec une fréquence assez faible (suivi trimestriel dans les entreprises publiques) et ne sont pas diffusés dans toute l'entreprise. De tous les outils de pilotage, le budget est l'outil le plus utilisé même s'il représente une contrainte pour les entreprises publiques et a alors une nature particulière à prédominance purement comptable d'autorisation des dépenses. La situation est beaucoup plus hétérogène dans les entreprises privées et

le contrôle de gestion y est généralement embryonnaire. Nous voyons donc que si on reprend la typologie des leviers du contrôle de Simmons (1994), les délimitations (règles formelles limitant le risque) sont prédominantes dans les entreprises publiques ou parapubliques, les croyances (valeurs informelles liées à la culture d'entreprise) encadrent l'activité dans les petites entreprises locales et les systèmes de contrôle de gestion développés dans les filiales de multinationales sont essentiellement à caractère diagnostique.

Les pratiques de contrôle de gestion des entreprises sélectionnées dans cette étude présentent donc des caractéristiques différentes tant sur l'organisation de la fonction de contrôle de gestion qu'au niveau de la fréquence d'utilisation des outils de contrôle de gestion. Toutefois, toutes les entreprises sélectionnées ont trois points en commun : la fonction a un rôle essentiellement technique (forte utilisation des outils comptables et budgétaires), les méthodes de calcul des coûts sont faiblement utilisées et aucune entreprise de l'échantillon n'utilise du *balanced scorecard*. Notre étude montre l'importance de la dimension comptable aussi bien dans l'approche du contrôle de gestion que dans la formation des principaux acteurs. Et le client principal des acteurs du contrôle de gestion semble être plus la direction générale que les managers de terrain. Pour l'essentiel nous retrouvons donc dans l'étude du contrôle de gestion des entreprises de Djibouti beaucoup de traits communs avec ceux constatés au Sénégal par Bampoky et Meyssonier (2012).

Nous avons pu caractériser le noyau dur des systèmes de pilotage de la performance des entreprises africaines, les dispositifs de contrôle de gestion formels et leurs acteurs. La porte est maintenant ouverte à des démarches comparatives quantitatives à l'échelle du continent pour valider ces premiers résultats. Il nous semble qu'une autre voie de recherche future, susceptible d'intéresser aussi bien les académiques que les professionnels, est aussi ouverte. C'est celle de savoir si ces dispositifs de contrôle de gestion ne font que cohabiter avec d'autres dimensions liées au pilotage de la performance de l'entreprise ou bien s'ils interagissent et convergent de façon cohérente et articulée : « *management control as a package or as a system ?* » pour reprendre une interrogation plus générale de Malmi et Brown (2008) et Grabner et Moers (2013).

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- BAMPOKY B., MEYSSONNIER F., « L'instrumentation du contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal », *Recherches en Sciences de Gestion*, N°92, 2012, p. 59 – 80.
- BEDDI H., « Les relations siège-filiales dans les firmes multinationales : vers une approche différenciée », *Management International*, Vol. 17, N°1, 2012, p. 89-101.
- BOLLECKER M., « La recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l'art et perspectives », *Comptabilité Contrôle Audit*, Vol.1, N°13, 2007, p. 87-106.
- CHIAPPELO E., « Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature », *Comptabilité Contrôle Audit*, Vol. 2, N°2, 1996, p. 51-74.
- GERVAIS M., KABORE S., « Quels systèmes d'animation pour l'entreprise burkinabée ? », *Management International*, Vol. 11, N°3, 2007, p. 43-73.
- GRABNER I., MOERS F., « Management control as a system or a package ? Conceptual and empirical issues », *Management Accounting Research*, Vol. 38, 2013, p. 407-419.
- HERNANDEZ E., « Aspects financiers et comptables de l'entreprise informelle africaine », *Gestion*, Vol. 24, N°1, 1999, p. 68-75.
- JAUSSAUD J., SCHAAPER J., « Control mechanisms of their subsidiaries by multinational firms: A multidimensional perspective », *Journal of International Management*, Vol. 12, 2006, 23-45.
- LAMBERT C., SPONEM S., « La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie », *Comptabilité Contrôle Audit*, Vol. 2, N°15, 2008, p.113-144.
- MALMI T., BROWN D., « Management control system as a package - Opportunities, challenges and research directions », *Management Accounting Research*, Vol. 19, N°4, 2008, 287-300.
- MARGHICH A., ERRABIH S., *Analyse des coûts et prise des décisions : étude empirique dans le contexte des PME marocaines*, dossiers de Recherches en Economie et Gestion, 2014, Université de Fès.
- MEYSSONNIER F., ZAWADZKI C., « L'introduction du contrôle de gestion en PME : étude d'un cas de structuration tardive de la gestion d'une entreprise familiale en forte croissance », *Revue internationale P.M.E*, Vol.21, N°1, 2008, p.69 – 92.
- MEYSSONNIER F., « Quel contrôle de gestion pour les startups ? », *Comptabilité Contrôle Audit*, Vol. 2, N°21, 2015, p.31- 61.

- NARO G., « La dimension humaine du contrôle de gestion : la recherche anglo-saxonne sur les effets comportementaux de la gestion budgétaire », *Comptabilité Contrôle Audit*, Vol. 4, N°2, 1998, p.45-69.
- NGONGANG D., « Analyse de la pratique des coûts dans les PMI camerounaises », *Revue libanaise de gestion et d'économie*, 2010, n°5.
- NOBRE T., « Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME », *Finance Contrôle Stratégie*, Vol. 4, N°2, 2001 a, p.119-148.
- NOBRE T., « Le contrôleur de gestion de la PME », ; *Comptabilité Contrôle Audit*, Vol. 1, N°7, 2001 b, p.129-146.
- OTLEY D., « Performance management: a framework for management control systems research », *Management Accounting Research*, Vol.10, 1999, p.363-382.
- SIMMONS R., *Levers of control*, Harvard Business Press, 1994.

Chapitre 2 :

**La fonction contrôle de gestion à Djibouti :
émergence et différenciation inaboutie d'avec la
fonction comptable**

Communication à la 3^{ème} Journée d'Etudes Africaines en Comptabilité et
Contrôle (Décembre 2018, Douala)

Article soumis à la Revue Africaine de Management (RAM)

La fonction contrôle de gestion à Djibouti : émergence et différenciation inaboutie d'avec la fonction comptable

Moussa AWALEH OSMAN
Enseignant à l'Université de Djibouti
Doctorant à l'Université de Nantes

Résumé

Cette étude met en évidence que les acteurs du contrôle de gestion à Djibouti (directeurs financiers, agents comptables, chefs comptables et contrôleurs de gestion) sont des comptables marqués par leur formation à dominante comptable et financière, par leur expérience professionnelle très ancrée dans le métier de la comptabilité et par l'utilisation exclusive des outils comptables et budgétaires dans l'exercice de leur fonction. Pour réaliser cette étude, une enquête par questionnaire a été menée auprès de trente-trois acteurs du contrôle de gestion qui travaillent dans les entreprises publiques, privées familiales et des filiales de firmes multinationales.

Mots clés : **émergence, fonctionnelle, contrôleurs de gestion, comptables, Djibouti**

Abstract

This study shows that the management auditors of Djibouti (CFOs, accounting officers, chief accountants and management controllers) are accountants marked by their training in accounting and finance, their professional experience deeply rooted in the profession of accounting and the exclusive use of accounting and budgetary tools in the exercise of their function. To carry out this study, a questionnaire survey was carried out among thirty-three management auditors working in public enterprises, private family enterprises and subsidiaries of multinational firms.

Key words: **emergence, functional, management controllers, accountants, Djibouti**

Introduction

Parmi les différentes fonctions de l'entreprise, on retrouve deux fonctions distinctes, à savoir la fonction comptable qui a pour rôle la saisie, le classement et l'enregistrement des données chiffrées pour les besoins de la présentation des documents de synthèse, et la fonction contrôle de gestion, dans son rôle d'aide aux dirigeants dans la prise de décision, la coordination des actions et l'évaluation des performances. Woodward (1965) qualifie ces deux fonctions comme des « fonctions périphériques » car elles sont des parts intrinsèques du processus de gestion et sont dépourvues de buts propres contrairement à celles que cette auteure nomme de « fonctions centrales » telles que le développement d'un produit, sa production et sa commercialisation.

Selon Latreille (1980), cité par Tourmen (2007), pour qu'un métier apparaisse et se développe à partir d'un poste, il faudrait que trois paramètres soient réunis : l'existence d'une formation spécifique, la reconnaissance du métier par autrui et le regroupement des personnes concernées. Le contrôleur de gestion et le comptable sont deux métiers reconnus par autrui aujourd'hui, même si le premier lutte encore pour sa reconnaissance et sa légitimité dans l'entreprise plus que le deuxième. Il existe une formation propre pour ces métiers et elle est dispensée dans les universités ou dans des centres de formation spécialisés (comme l'INTEC par exemple). Les personnes partageant le même intérêt de ces deux métiers se regroupent dans des associations (exemple, l'Association Francophone de la Comptabilité en France ou encore l'Association of Chartered Certified Accountants au Royaume-Uni) afin de défendre la contribution de ces dernières dans la société.

A Djibouti, une première étude exploratoire sur les pratiques de contrôle de gestion a été menée par Awaleh Osman et Meyssonier (2019) auprès des quinze entreprises les plus importantes de l'économie du pays. Ils ont montré qu'il existe différents types de contrôle de gestion déjà observés auparavant dans d'autres pays d'Afrique, notamment au Sénégal (Bampoky et Meyssonier 2012). Le contrôle de gestion des filiales est plutôt interactif, celui des entreprises publiques est très bureaucratique et confondue à la fonction comptable et enfin celui des PME locales est très embryonnaire et balbutiant. Lors de cette étude, le profil des acteurs du contrôle de gestion n'a pas vraiment été abordé car ce n'était pas l'objectif recherché. Par contre, notre recherche s'intéresse à la fonction contrôle de gestion à Djibouti et mettra en évidence que les contrôleurs de gestion ne sont pas encore totalement différenciés des comptables.

L'émergence de la fonction contrôle de gestion à Djibouti est tout d'abord abordée (section 1). La problématique et les modalités de la recherche sont ensuite présentées (section 2). Puis, les résultats de l'étude sont exposés (section 3). Enfin, nous discutons sur la nature et les perspectives de la fonction contrôle de gestion à Djibouti (section 4).

1. L'émergence de la fonction contrôle de gestion à Djibouti

1.1. Histoire des professions du chiffre à Djibouti

Par « profession », nous entendons les quatre points de vue (profession = métier, fonction, emploi et telle qu'elle est déclarée) distingués par Dubar *et al.* (2015). Et pour la définition des « professions du chiffre en entreprise », il a été décidé de retenir, selon les deux catégories

existantes à Djibouti, la fonction comptable (salariée et libérale) et la fonction contrôle de gestion.

A Djibouti, il n'existe, à notre connaissance, aucune archive qui relate l'émergence des professions du chiffre en entreprise. Nous avons donc combiné deux méthodes de collecte d'informations à savoir, un entretien mené auprès de trois agents comptables¹⁸ dont un est actuellement en retraite et une collecte de documents (numériques et sur papier) sur les archives coloniales et des lois décrétées par le président de la république, afin de reconstituer l'histoire de la fonction comptable à Djibouti. Comme Pinceloup (1993) l'a si bien dit « sans commerce ni marchands, il n'y aurait pas de comptabilité », et c'est ce que l'on a constaté à Djibouti où l'apparition de la fonction comptable est liée au développement important du commerce dans la région au début du 20^{ème} siècle.

De plus en plus d'entreprises et de compagnies maritimes venues de toute horizon (Asie, France, Italie, etc.) se sont installées à Djibouti à partir de 1900 pour tirer profit surtout du commerce avec l'Ethiopie qui n'a pas accès à la mer. Grâce au port créé par l'administration coloniale française et à la ligne ferroviaire qui reliait entre Djibouti et l'Ethiopie, elles exerçaient majoritairement du commerce import et export. Tout d'abord, elles importaient des produits à l'étranger et les revendaient à leur principal partenaire à savoir l'Ethiopie et autres pays d'Afrique. Djibouti ne comptait que quelques milliers de personnes et n'était pas un grand marché. Puis, elles achetaient des produits artisanaux, des cuirs, du café, etc. dans la région et les exportaient vers des destinations asiatiques et européennes. Les seules activités industrielles existant à cette époque étaient l'exploitation des sels qu'un puissant groupe « les Salines de Djibouti, de Sfax et de Madagascar » a relancé en 1921. La banque d'Indochine fût la première à s'installer également à Djibouti en créant une succursale en 1908, dans le but d'accompagner tous ces commerçants dans leurs affaires. En total, on dénombrait, d'après l'annuaire des entreprises sous la période coloniale¹⁹, huit sociétés anonymes et dix-neuf négociants en 1921 contre quinze sociétés anonymes et trente-et-un négociants en 1951 pour un si petit territoire.

Les premières traces relatives aux tâches comptables à Djibouti reviennent à ces sociétés qui ont tenu de livre de comptes dans le but d'enregistrer les opérations réalisées dans le cadre de leurs activités commerciales et financières. Il existait depuis 1920 un régime d'imposition sur le chiffre d'affaires²⁰ qui frappait seulement que les entreprises qui exerçaient une activité industrielle et de service. L'impôt sur les bénéfices n'a été institué qu'en 1974 (trois ans avant l'indépendance). Certaines sociétés anonymes (comme par exemple, la succursale de la banque d'Indochine, la Compagnie de l'Afrique Orientale ou encore la Société des Pétroles de Djibouti, filiale de Shell) appartenaient à des groupes étrangers et rendaient des comptes à ces derniers.

Après la seconde guerre mondiale, l'administration coloniale française a mis en place certains services qui étaient essentiels au développement de la ville. Il s'agit de l'eau et l'électricité qui étaient gérés autrefois par des sociétés privées. Elle créa la régie des eaux de Djibouti en 1949 et l'Electricité de Djibouti (EDD) en 1960 qui devinrent des sociétés publiques. Elles étaient

¹⁸ Le choix des agents comptables se justifie par le fait que l'histoire des professions du chiffre à Djibouti est plus liée par celle des entreprises publiques qui ont joué un rôle important dans le développement du pays. Le secteur privé a un poids très faible dans le tissu économique et il est depuis toujours dominé par des entreprises familiales d'origine étrangère (française, yéménite, etc.) qui s'agrandissaient au fur et à mesure des choix et des décisions pris par leurs propriétaires.

¹⁹ http://www.entreprises-coloniales.fr/madagascar-et-djibouti/AEC_1922-Djibouti.pdf

²⁰ <http://www.ministere-finances.dj/fiscalite%E92.htm>

sous la tutelle de l'administration française et possédaient leur propre budget. Les règles de la comptabilité publique étaient appliquées au sein de ces dernières et des agents comptables ont été nommés pour tenir les comptes. Une fois l'indépendance proclamé en 1977, toutes les sociétés publiques sont revenues au nouveau gouvernement Djiboutien et ont changé de forme juridique en devenant des établissements publics. La passation du pouvoir ne s'est pas faite de manière brusque. Les dirigeants et les agents comptables étrangers nommés par l'administration française sont restés quelques années pour gérer et former en même temps les remplaçants Djiboutiens. Les règles de séparation entre l'ordonnateur et l'agent comptable dans la gestion des affaires des établissements publics ont été gardées, jusqu'à aujourd'hui.

Au fil des années, les établissements publics ont commencé à être nombreux et une loi qui transforme les établissements publics à caractère industriel et commercial, les sociétés d'Etat et les sociétés d'économie mixte en des entreprises publiques (ouverture du capital aux participations étrangères) a été instituée en mars 1998²¹. Un agent comptable est affecté à chacune d'entre – elle. Ces derniers bénéficient d'un statut qui est règlementé par une loi décrétée par l'actuel président de la république en 2010²² et qui prévoit leur condition de nomination, leurs attributions, leur installation, leur cession de fonction et leurs responsabilités. Des commissaires aux comptes sollicités depuis l'étranger certifient, même depuis aujourd'hui, les comptes établis par les agents comptables et ils sont sélectionnés sur la base des réponses reçues à partir de l'offre lancée par la Direction du Trésor et de la comptabilité publique. Il existe à Djibouti une compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC-D) qui a été créée en septembre 2011 et qui est membre de la Fédération Internationale Des Experts comptables Francophones (FIDEF). Toute personne physique voulant exercer cette profession doit respecter les règles qui sont prévues dans la loi décrétée en 1997²³. Mais, il s'agit d'un choix de la part de l'actionnaire majoritaire, à savoir l'Etat.

A côté de la fonction comptable, les entreprises publiques sont tenues aussi d'établir un budget prévisionnel, une situation de trésorerie chaque fin de semestre et un compte financier tous les six mois également (obligation prévue par la loi de 1991²⁴ portant organisation financière des établissements publics). Il s'agit des conditions de base pour obtenir l'approbation de l'Etat sur le budget l'année prochaine. DJIBTELECOM, la plus grande entreprise publique et premier employeur à Djibouti avec 1400 salariés dans son effectif, devient après sa constitution en 1999 la première entreprise de tout le territoire à se doter une direction opérationnelle spécialisée dans le contrôle de gestion. Elle n'avait pas à ce moment-là une agence comptable mais plutôt une direction financière et les deux étaient complètement indépendantes. En 2013, l'Etat a fait une restructuration profonde sur l'entreprise et une agence comptable a été créée à partir de la fusion de la direction financière et de la direction d'audit interne et de contrôle de gestion. L'agent comptable est nommé désormais responsable de deux départements, à savoir la comptabilité, d'un côté, et le contrôle de gestion et le contrôle interne de l'autre côté. Le service de comptabilité analytique disparaît sous cette transformation. Cette rétrogradation de la fonction de contrôle de gestion (autonome au début et puis être rattaché à un acteur au profil

²¹ Loi n°12/AN/98/4ème L du 11 mars 1998

²² Décret n°2010-0041/PR/MEFPCP portant régime juridique applicable aux agents comptables des entreprises et établissements publics.

²³ Décret n°97-142/PR/MJAM du 14 octobre 1997 relatif à l'organisation de la profession et au statut professionnel des commissaires aux comptes de sociétés.

²⁴ Loi n°147/AN/91/2ème L du 9 août 1991

comptable) est caractéristique de la place subordonnée du contrôle de gestion à la comptabilité dans les entreprises de Djibouti, qu'elles soient publiques ou privées.

1.2. Formation et regroupement des professionnels de la comptabilité et du contrôle

Tous les métiers exigent la possession d'un certain type de savoir (formation) qui se distingue selon le niveau et la durée de l'apprentissage qu'ils nécessitent (Martineau 1999). A Djibouti, il existe actuellement des formations propres aux étudiants qui se destinent à une carrière de comptable ou de contrôleur de gestion et elles sont assurées dans une université ou dans des instituts privés qui se trouvent dans le pays. Avant la création de l'université de Djibouti, tous les bacheliers désireux de faire des études en comptabilité poursuivaient, entre 1979 et 1989, leurs études à l'étranger (principalement en France) et bénéficiaient des bourses allouées soit par le gouvernement djiboutien soit par le gouvernement français (Saïd Farah 2012). Puis, les premiers BTS sont apparus en 1990 dans le Centre de formation des personnels de l'éducation nationale (CFPEN) et un accord de partenariat a été signé avec l'Université de Besançon. Parmi les offres de formation, il y avait le BTS Comptabilité et gestion des organisations (BTS CGO) dont les étudiants ont eu la chance de poursuivre des études supérieures en comptabilité dans leur propre pays. Certains d'entre – eux remplaçaient les professeurs coopérants dans le lycée et d'autres répondaient aux offres d'emploi lancées par les entreprises. Les étudiants qui ont préparé le BTS CGO mais aussi le BTS Assistant de gestion étaient prisés pour occuper le poste de comptable dans les entreprises publiques et privées. Soucieux de continuer leurs études jusqu'au troisième cycle, certains étudiants diplômés en BTS CGO partaient en France ou encore d'autres qui étaient salariés ont décidé de se regrouper afin de bénéficier des études à distance²⁵. Certains de leurs enseignants et d'autres professionnels les ont rejoints et ont formé en 1995 l'association pour la préparation du diplôme de l'expertise comptable (APDEC). Le service de formation de la Chambre de commerce les a représentés en tant qu'institution reconnue à Djibouti et, grâce à ce dernier, un accord a été signé à la même année avec l'Institut National des techniques économiques et comptables. Enfin, le pôle universitaire de Djibouti (PUD) a été créé en 2001 et toutes les formations assurées dans le CFPEN (BTS et DEUG) ont été déplacées dans ce dernier. Il n'était pas autonome à ce moment – là même s'il se trouvait en plein territoire Djiboutien. Chaque DEUG était rattaché encore à des universités françaises (c'est-à-dire, les fascicules de cours provenaient de ces dernières et les examens étaient préparés et corrigés par leur professeurs). Ce qui n'était plus le cas avec les BTS. Les professeurs étaient responsables de tout ce travail. En 2006, le PUD s'est transformé en une université autonome et les relations avec ces dernières ont été mises fin. Le Diplôme Universitaire Technologique (DUT) a remplacé le BTS et la formation en comptabilité sera enfin assurée dans le DUT Gestion des entreprises et des administrations « option Finance et Comptabilité ». Puis en 2013, il y a eu la création d'une licence en comptabilité à l'université de Djibouti.

L'APDEC a connu un succès grâce au programme initié par les quelques anciens diplômés du BTS CGO. L'effectif des candidats a continué d'augmenter d'une année à l'autre et de plus en plus de membres ont rejoint l'association. Mais, elle ne dura pas trop longtemps car l'Université de Djibouti a remplacé la Chambre de commerce en 2008 pour continuer l'accord de partenariat avec l'INTEC dans la préparation du diplôme de l'expertise comptable. L'association

²⁵ Propos recueilli à partir d'un entretien réalisé par l'auteur auprès d'un ancien membre de l'association et qui est actuellement le directeur financier d'une filiale du secteur de l'hydrocarbure à Djibouti.

disparaîtra à cette année – là et il n’y a plus eu depuis d’autres associations qui ont réuni des comptables. Par ailleurs, il existe à nos jours une compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC-D) créée en 2011 et ses membres sont tous inscrits à l’ordre de cette dernière avant d’exercer la profession.

1.3. Le contrôle de gestion dans quinze entreprises de Djibouti

En France, deux études de Nobre sur les outils et méthodes de contrôle de gestion dans les PME (2001b), d’un côté, et sur les contrôleurs de gestion (2001a), d’un autre côté, ont montré que le seuil critique (plus de 100 salariés) représente la barre significative à partir de laquelle les outils de pilotage sont répandus dans l’entreprise (tels que les tableaux de bord, la procédure budgétaire, l’analyse des écarts, la fixation des objectifs individuels et collectifs et le calcul des résultats intermédiaires) et que la fonction contrôle de gestion devient habituelle.

En Afrique francophone, d’autres études de même thématique ont contribué également à la réalité empirique du contrôle de gestion. Il y a celle de Bampoky et Meyssonier (2012) au Sénégal qui a confirmé l’existence d’un service de contrôle de gestion dans 75% des cas de filiales étudiées des grands groupes (sur un échantillon de 130 entreprises au total) ou encore celle de Ngongang (2005) au Cameroun qui a montré que, sur la base de 100 PME contactées avec 88 réponses exploitables, 71,9% des PME possèdent un service de contrôle de gestion.

Awaleh Osman et Meyssonier (2019) ont réalisé une première étude exploratoire à Djibouti et ont montré les typologies de contrôle de gestion qui ont été observées par la même occasion dans d’autres pays d’Afrique, notamment au Sénégal (Bampoky et Meyssonier 2012). Dans leur panel d’entreprises, il y a cinq entreprises publiques qui jouissent d’une autonomie financière et qui représentent les plus gros employeurs à Djibouti, quatre PME locales citées comme des entreprises de référence par le gouvernement dans la réussite sur le plan privé, cinq filiales de grands groupes et une entreprise semi-publique dont la gestion est assurée par un groupe de renommée mondiale du secteur portuaire. Leurs résultats révèlent que le contrôle de gestion des filiales est plutôt interactif, celui des entreprises publiques est très administratif et enfin celui des PME locales est balbutiant.

Les entreprises publiques se concentrent beaucoup plus sur le budget. Il s’agit de leur principal outil de pilotage et de planification à court terme. La stratégie est moins formalisée et quasi absente dans certaines entreprises car elles se trouvent dans des situations de monopole. Le budget consolidé passe par plusieurs parties qui donnent son approbation, à savoir la direction générale, le conseil d’administration, le ministère de tutelle et le conseil des ministres. Lors de l’exécution, une comptabilité générale est tenue pour laisser des traces des recettes et des dépenses. Ces dernières doivent tout d’abord passer par une longue procédure d’autorisation avant d’être exécutée. Un suivi est réalisé tous les trois mois afin de constater les écarts par rapprochement entre les réalisations et les prévisions. Les deux plus grandes entreprises (télécommunication et distribution d’électricité) utilisent vraiment le tableau de bord opérationnel qui est implanté dans leurs différentes agences afin de suivre la performance de ces dernières. Le reporting est fait aussi tous les trois mois et porte entre autres sur les réalisations trimestrielles, les écarts constatés au niveau des comptes de gestion, la situation de la trésorerie et toutes autres données financières. Ces informations sont plus destinées à la direction générale.

Les PME locales sont des entreprises familiales auquel la famille propriétaire, d'origine étrangère, prend toutes les décisions importantes (investissement, financement, recrutement, etc.). Le contrôle de gestion est encore au stade embryonnaire et est au service du directeur propriétaire. La planification à long terme n'est pas une priorité. Elles préfèrent s'en tenir à des horizons à court terme. La bouche à oreille et le média sont des moyens pour surveiller la concurrence. Le budget n'est pas un outil très incontournable comme dans les entreprises publiques. D'ailleurs, certaines le font sans qu'il y ait derrière un suivi. Les tâches comptables prennent plus de temps. Elles se contentent alors, pour le besoin de suivi de l'activité, d'un compte de résultat mensuel et d'un tableau de flux de trésorerie hebdomadaire.

Enfin, les cinq filiales de groupes internationaux disposent d'une fonction contrôle de gestion assez développée et leurs dirigeants sont des étrangers très expérimentés à leur poste qui maîtrisent les outils de contrôle de gestion. Il existe une stratégie formalisée et délibérée au niveau du siège social. Les filiales sont tenues donc d'atteindre les objectifs fixés dans le moyen et court terme et de réfléchir le plan d'action à mettre en place. Ces moyens d'action sont chiffrés dans le budget de ces dernières. Plusieurs réunions sont organisées entre la direction régionale (ou le siège) afin de revoir et négocier, si nécessaire, l'allocation des ressources de certains services (en se basant bien-sûr sur les objectifs assignés). Une comptabilité générale est tenue dans les filiales pour établir, à part les documents de synthèse, un compte de résultat mensuel et également alimenter en données financières tous les tableaux qui seront remontés aux clients internes (la direction générale de la filiale, le contrôle de gestion central et la direction régionale). Il y a le tableau de bord financier, le tableau des flux de trésorerie, ceux du remboursement d'emprunt, des créances, etc. Ce travail est réalisé chaque fin de mois. Il y a des échanges très réguliers entre, d'un côté, la direction générale et les responsables opérationnels pour discuter les réalisations et le niveau d'atteinte des objectifs et, d'un autre côté, le siège (ou la direction régionale) et les directeurs financiers (avec le directeur général). Pour fermer la boucle du processus de contrôle de gestion, des actions correctrices sont mises en place, si c'est nécessaire, et elles doivent être suivies par le chief manager office.

Nous avons donc là un travail qui est une première base de connaissances sur le contrôle de gestion dans les entreprises de Djibouti.

2. Problématique et modalités de la recherche

Nous avons choisi de nous intéresser à la fonction contrôle de gestion. C'est une étude complémentaire à celle de Awaleh Osman et Meyssonier (2019). Cette dernière a porté, comme nous l'avons vu ci-dessus, sur les pratiques de contrôle de gestion. Le présent travail cible les acteurs du contrôle de gestion. Les deux études ont été réalisées sur la base du même écosystème spécifique et sur deux échantillons représentatifs de l'économie du pays. Mais, la collecte des données est différente. Le tableau n°1 compare l'étude du terrain de l'article de Awaleh Osman et Meyssonier (2019) et celle de notre recherche.

Tableau n°1 : Modalités de recherche de l'article n°1 et du présent article

Caractéristiques de l'enquête	Enquête d'Awaleh Osman et Meyssonier (2019)	Enquête présentée dans cette recherche
Echantillon ²⁶	Quinze entreprises de Djibouti	Trente-trois acteurs du CG ²⁷
Composition de l'échantillon	-Six entreprises publiques et parapubliques -Quatre PME locales familiales -Cinq filiales des grands groupes étrangers	Acteurs de CG : -Onze directeurs financiers (33%) -Huit agents comptables (24%) -Dix chefs comptables (30%) -Quatre contrôleurs de gestion (13%) Ils travaillent dans des : -Entreprises publiques (30%) -Filiales (27%) -PME locales familiales (43%)
Secteur d'activité	Entreprises issues majoritairement du secteur tertiaire (banque, transport et logistique, assurance, commerce et hôtellerie)	
Effectif	Plus de cinquante salariés (à l'exception de trois filiales de grands groupes)	La moitié des acteurs travaillent dans des entreprises qui ont un effectif de plus de 100 salariés
Nature de l'enquête	Entretiens semi-directifs	Enquête par questionnaire
Date de début et fin de l'enquête	De septembre 2015 à mai 2016	Avril à Mai 2018
Les grands axes de l'enquête	-Caractéristiques de l'entreprise -Stratégie -Système d'information comptable -Organisation/démarche/mission du CG -Outils et méthodes de CG	-Formation et Diplômes -Parcours professionnel et poste actuel -Evolution en cours ou souhait vis – à vis de la fonction contrôle de gestion dans le futur

La problématique de notre recherche est l'étude des acteurs du contrôle de gestion dans les entreprises de Djibouti. Les deux volets de notre recherche sont d'une part la description des caractéristiques et pratiques des contrôleurs de gestion des entreprises de Djibouti et d'autre part l'analyse et les perspectives pour la fonction contrôle de gestion à Djibouti.

Lors de l'enquête, nous avons rencontré deux grandes difficultés. Les entreprises étaient en plein milieu de contrôle des comptes et les acteurs visés n'étaient pas constamment disponibles. Ce qui nous a valu des longs va-et-vient avec parfois des rendez-vous décalés. Ensuite, le problème le plus difficile a été leur réticence à répondre les questions (voir encadré n°1) car ils trouvaient une partie du contenu trop personnelle.

²⁶ Djibouti est un petit pays tourné vers l'extérieur et le nombre des entreprises dépassant plus de 50 salariés est réduit par rapport aux entités individuelles et celles qui opèrent dans le secteur informel. Donc, l'échantillon est loin d'être aléatoire et correspond une sélection bien délibérée.

²⁷ Un questionnaire a été envoyé soit par mail soit en le déposant auprès de leur secrétaire à quarante-deux entreprises. Seules, trente-cinq ont répondu dont deux questionnaires sont devenus inutilisables. Ce qui fait au total trente-trois réponses exploitables pour le bénéfice de cette étude (soit un taux de 79%).

Encadré n°1 : Questionnaire de l'étude

1. Formation et Diplômes

Quelle est votre niveau d'étude le plus élevé ? Quels sont les diplômes que vous avez obtenu durant votre cursus universitaire (ou secondaire) ?

2. Parcours professionnel et poste actuel

Avez – vous déjà occupé un ou plusieurs postes dans d'autres entreprises ? Quel (s) est ou sont ce(s) poste(s) que vous avez occupé précédemment ? Quelle est la raison sociale (ou nom) de l'entreprise auquel vous travaillez actuellement ? Quel est son effectif ? Quel est son secteur d'activité ? Quel est votre poste actuellement ? Combien d'années d'ancienneté avez-vous dans votre poste actuel ? Quelle est votre responsable hiérarchique ? Quelle fonction remplissez – vous dans votre entreprise ? Combien de temps consacrez – vous à la fonction contrôle de gestion ? Si vous cumulez la fonction contrôle de gestion avec celle de la comptabilité, est-ce que cette dernière vous prend – t – il plus de temps par rapport à l'autre ? Quels sont vos clients internes ? Quel est le ou les logiciel(s) (et outil bureautique) que vous utilisez dans votre (ou vos) fonction(s) ?

3. Evolution en cours ou souhait vis – à – vis de la fonction contrôle de gestion dans le futur

Existe – t – il un service de contrôle de gestion dans votre entreprise ? Y – a – t – il une évolution en cours actuellement dans votre fonction contrôle de gestion ? Souhaiteriez – vous dans le futur mettre en place une ou plusieurs de ces méthodes et/ou outils de pilotage dans votre entreprise ? Pourquoi souhaiteriez – vous mettre en place une ou plusieurs méthodes de calculs et/ou d'outils de pilotage dans votre entreprise ? Est-ce que votre entreprise aimerait – elle mettre en place un service de contrôle de gestion (ou le cas échéant un service de comptabilité analytique) dans le futur ? Pourquoi votre entreprise souhaite – t – elle mettre en place un service de contrôle de gestion ou un service de comptabilité analytique ? A quelle direction ou département souhaiteriez – vous rattacher à ce service de contrôle de gestion ou à ce service de comptabilité analytique ?

3. Résultats de l'étude

Le tableau suivant montre les résultats obtenus de l'enquête par questionnaire qui a ciblé trente – trois acteurs de contrôle de gestion à Djibouti.

Tableau n°2 : Caractéristiques et pratiques des contrôleurs de gestion à Djibouti

Profil et aspects fonctionnels du travail des acteurs en contrôle de gestion	Pourcentage
Quel est le niveau d'études des acteurs du contrôle de gestion ?	-Master 2 : 49% -DECF : 6% -Maîtrise : 9% -Licence : 33% -DUT (GEA) : 3%
Quels sont les spécialités poursuivies par ces acteurs ?	-Comptabilité, contrôle de gestion et audit (48%) -Finance (30%) -Economie (22%)
Quelles sont les fonctions occupées précédemment ?	-Comptable : 70% (il s'agit des agents comptables, des chefs comptables et trois des contrôleurs de gestion) -Contrôleur de gestion : 9% -Directeur financier : 18% -Inspecteur des finances : 1 acteur
Combien d'acteurs cumulent la fonction contrôle de gestion et celle de la supervision des tâches comptables ?	-87% des acteurs cumulent les deux fonctions (sauf les quatre contrôleurs de gestion)
Quelle est la part du temps accordée pour chaque fonction ?	-Filiales : 50% pour le CG et 50% pour la comptabilité -Entreprises publiques et PME locales : 25% pour le contrôle de gestion et 75% pour la comptabilité
Quels sont les outils de contrôle de gestion les plus utilisés ?	-Prévisions budgétaires : 73% -Contrôle budgétaire : 66% -Tableau de bord : 37%
Quels sont leurs clients internes ?	-Direction générale : 73% (soit toutes les entreprises publiques et les PME locales) -Direction générale et contrôle de gestion groupe : 27% des cas étudiés (soit toutes les filiales)
Combien d'entreprises disposent déjà un service de contrôle de gestion	5 entreprises (soit 15%) dont l'une restructure actuellement son service de contrôle de gestion

Sur les trente-trois acteurs qui ont porté sur cette étude, la fonction contrôle de gestion est exercée par des directeurs financiers, des agents comptables, des chefs comptables et quelques contrôleurs de gestion. Ils ont tous un parcours professionnel très porté dans le domaine des chiffres et disposent dans la majorité des cas des études supérieures (BAC+3 et plus) effectuées principalement à l'étranger (en France, au Sénégal, au Maroc et à l'Université de Djibouti) sous la spécialité en comptabilité, contrôle et audit, en finance et en économie.

Les entreprises qui ont un contrôleur de gestion sont peu nombreuses. Ces derniers travaillent dans des entreprises où leur effectif dépassent plus de 100 salariés et dépendent tous hiérarchiquement soit du directeur financier (privé) soit de l'agent comptable (public). Si la part du temps accordée à la fonction est de 100%, ils n'en demeurent pas moins qu'ils font un contrôle de gestion très routinier. Il y a tout d'abord les budgets qu'ils consolident généralement

avec leur responsable direct et la direction générale. Ensuite, vient les outils de mesure de la performance, à savoir le calcul et l'analyse des écarts et le suivi du tableau de bord dans les services commercial et ressources humaines (utilisation plus portée dans ces deux services). L'un d'entre – eux justifie une expérience en contrôle de gestion avec un poste similaire dans une banque. Quant aux trois autres contrôleurs de gestion, ils ont seulement occupé auparavant que des postes de comptabilité.

Les directeurs financiers représentent la part importante des acteurs ayant répondu à notre questionnaire (soit 33%). La majorité a une expérience dans le poste et travaille principalement dans les filiales des firmes multinationales. Ils sont les seuls à s'occuper de la fonction contrôle de gestion en plus de la supervision des travaux comptables. Etant le bras droit de leur directeur général, leur responsabilité s'étend pour certains d'entre – eux d'assurer le travail de ce dernier même pendant son absence. Dans l'entreprise, ils sont plus pris très souvent par les outils budgétaires tels que la préparation et le contrôle du budget (calcul et analyse des écarts avec la mise en place des actions correctrices), le compte de résultat, le tableau de flux de trésorerie et le reporting mensuel. Un travail qui leur accapare presque 50% de leur temps. Originaires de différentes nationalités (surtout dans les filiales), ils ont un parcours très riche par rapport aux agents comptables qui sont tous des Djiboutiens. Leur évolution à des postes variés commence dans la comptabilité puis par la trésorerie et enfin dans l'audit interne. D'autres le sont devenus, après un poste de comptable, de consultant financier, de réviseur comptable, voire même un inspecteur des finances. Deux directeurs financiers, l'un travaillant actuellement dans une banque de la place et l'autre à la plus vieille entreprise de Djibouti du secteur de l'automobile, ont été des contrôleurs de gestion pendant plusieurs années dans des banques à capitaux étrangers.

Enfin, il y a les agents comptables et les chefs comptables auquel la fonction comptable leur accapare presque 75% de leur temps au détriment de celle de contrôle de gestion (25%). Ils ont débuté comme assistant comptable, puis adjoint agent comptable et enfin agent comptable pour les premiers et comme chef comptable pour les deuxièmes après une certaine expérience dans la comptabilité. Les agents comptables doivent suivre des longues procédures financières et administratives (prévisions financières, contrôle budgétaire, autorisation des dépenses, situation de trésorerie, réalisation d'investissement et tenue de la comptabilité) mises en place par la direction de la comptabilité publique et sont contrôlés par cette dernière. Quant aux chefs comptables, ils sont présents surtout dans les entreprises de moins de 80 salariés. Les outils de contrôle de gestion sont présents en fonction de la qualification du dirigeant propriétaire. Pendant l'enquête, certains d'entre – eux nous ont expliqué que, ces dernières années, les rôles de l'entreprise sont pris par des jeunes qui ont suivi une formation dans des écoles de commerce et qui maîtrisent plus que leurs collègues plus âgés les outils de gestion. Cela a poussé à quelques-uns d'entre – eux de faire appel à des cabinets étrangers pour leur aider à mettre en place soit des outils de contrôle de gestion ou soit un nouveau système d'information. Actuellement, cinq acteurs ont affirmé pouvoir participer à la mise en place d'un tableau de bord dans les services commercial et ressources humaines (pour une entreprise publique d'hydrocarbure), la méthode ABC (pour une filiale d'hôtellerie, une banque privée familiale et une entreprise publique de transport) et enfin la méthode de coûts complets (pour une entreprise publique de cimenterie). A côté, cinq autres acteurs (soit 15% des cas), du côté public et privé, aident actuellement des missionnaires mandatés par la direction générale afin d'implanter un service de contrôle de gestion dans l'entreprise. Les responsables qui travaillent dans une entreprise de moins de 80 salariés (majoritairement des PME locales) souhaitent des outils et

méthodes de contrôle de gestion afin que ces derniers leur aident dans la fixation du prix de vente ou pour le besoin du pilotage de la performance. En premier lieu, vient le tableau de bord (18% des acteurs), ensuite la méthode ABC (12%), puis le budget (10%) et enfin le tableau de flux de trésorerie (10%).

4. Discussion

De manière générale, les comptables sont des acteurs qui sont dans la plupart du temps orientés vers la modélisation de l'action. Ils transforment la réalité en un ensemble d'informations chiffrées et codées destinées à des acteurs externes (commissaires aux comptes, administration fiscale, bailleurs de fonds, etc.). A côté d'eux, il existe les *spécialistes* (Nobre 2001a) de la fonction contrôle de gestion qui se positionnent dans une approche plus dynamique (Berland et Simon 2010). Ils sont au service des acteurs internes (le supérieur hiérarchique direct, les collègues opérationnels, le contrôle de gestion central et la direction générale du groupe ; Löning et al. 2013) et sont contraints à une obligation des résultats. Ils collectent, diffusent et organisent l'information de gestion, conseillent et aident à la décision et enfin structurent les procédures de gestion, du système d'information et d'organisation (Löning et al. 2013). Bref, ils ne sont pas uniquement des hommes de chiffres ; ce sont des hommes d'idées et d'actions (Kerviler et Kerviler 2006).

A Djibouti, les acteurs du contrôle de gestion (directeurs financiers, agents comptables, chefs comptables et contrôleurs de gestion) sont plus des comptables que des spécialistes de la fonction. Deux raisons justifient leur profil.

Tout d'abord, ce sont des comptables de formation et ils ont été très présents dans le domaine de la comptabilité. Ceux qui travaillent dans les entreprises publiques ont presque évolué toute leur vie professionnelle dans le secteur public. Quant aux acteurs des PME locales, il s'agit des jeunes diplômés en comptabilité qui disposent moins d'expérience que les précédents mais qui sont très polyvalents (comptabilité, trésorerie, paie, budgets, etc.). Les directeurs financiers ou DAF des filiales sont au service du contrôle de gestion groupe pour le travail de consolidation. Ici, il ne faut pas voir leur titre de directeur financier comme ceux qu'on pourrait le rencontrer dans les grandes entreprises françaises. Pour qualifier quelqu'un de directeur financier, Sion et al. (2014) précise que ce dernier doit remplir quatre degrés généraux, à savoir : assurer les fondamentaux (comptabilité et contrôle de gestion), améliorer la performance de la direction financière, participer à la mise en œuvre de la stratégie (*business partner*) et à la stratégie économique et financière. A Djibouti, ces acteurs remplissent seulement que le premier degré et Sion et al (2014) nomment ceux qui sont à ce stade – là de « *comptable +* ».

Ensuite, ils font un travail routinier plus aligné sur les cycles comptables. Les acteurs des entreprises publiques et des PME familiales utilisent des simples outils budgétaires qui relèvent du niveau de leurs connaissances académiques. Ils ont suivi des formations sur le sujet dans leurs études supérieures et sont familiers aux documents de synthèse. Le budget et les indicateurs financiers sont présentés dans Excel après avoir extrait les données dans le logiciel de comptabilité. Ceux des filiales font les mêmes activités relevées par Bollecker (2000) dans les annonces d'offre d'emplois lors de son étude sur la profession de contrôleur de gestion (planification et élaboration ou participation aux budgets, suivi des réalisations, élaboration du reporting). Par contre, l'utilisation du tableau de bord stratégique, l'évaluation de rendement

des salariés et la mise en place des procédures internes sont absentes de leurs missions. Ces dernières font partie du champ d'intervention des spécialistes de la fonction contrôle de gestion.

La tendance est actuellement à Djibouti vers le modèle du pur reporting comptable (Löning et al. 2013) et non celui du business partner. Quant aux perspectives de la fonction contrôle de gestion dans le futur, une fonction spécifique a déjà fait son apparition et continue à émerger petit à petit dans les entreprises de plus de 100 salariés. Dans le panel d'entreprises de l'étude de Awaleh Osman et Meyssonier (2019), il y a quatre entreprises qui ont un service de contrôle de gestion. Cinq autres entreprises le disposent dans notre étude et cinq acteurs participent actuellement à la mise en place d'un service de contrôle de gestion. Les raisons qui ont conduit à ces entreprises de mettre en place la fonction contrôle de gestion n'ont pas été trop creusées dans notre recherche. Une étude longitudinale comme celle de Meyssonier et Zawadzki (2007) ou encore celle de Barbelivien et Meyssonier (2016) conviendrait à répondre ce problème.

Conclusion

Notre étude a mis en évidence que les acteurs du contrôle de gestion à Djibouti sont plus des comptables marqués par leur formation, par leur expérience professionnelle très ancrée dans le métier de la comptabilité et par l'utilisation des outils comptables et budgétaires dans l'exercice de leur fonction.

Par ailleurs, cette étude développe une approche complémentaire de celle réalisée par Awaleh Osman et Meyssonier (2019) et maintenant nous avons une connaissance suffisante sur les pratiques de contrôle de gestion, d'un côté, et sur les caractéristiques des acteurs du contrôle de gestion, d'un autre côté.

Il serait maintenant très intéressant de compléter les deux études précédentes à un troisième travail qui confirmerait si le contrôle de gestion des entreprises de Djibouti est « *as a system* » ou « *as a package* » et de le croiser ensuite avec d'autres regards des pays d'Afrique. Pour réaliser cette recherche, les études qui se sont penchées sur le « *Management Control System* », à savoir celle de Malmi et Brown (2008) sur leur typologie des composantes de package, celle de Grabner et Moers (2013) sur leur interrogation générale qui essaie de répondre les problèmes conceptuels et empiriques qui existent autour du « *management control as a system or a package* », celle de Merchant et Van der Stede (2003) qui propose un cadre pour l'objet de contrôle, celle de Simons (1995) et ses quatre leviers de contrôle ou encore celle de Otley (1999) sur les systèmes de pilotage de la performance, constitueront une grille de lecture utile qu'on envisage d'appliquer à d'autres pays du continent africain.

Bibliographie

Awaleh Osman, M., Meyssonier, F. (2019). Les pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises de Djibouti. *Recherches en Sciences de Gestion*, n°131, p. 113 à 134.

Bampoky, B., Meyssonier, F. (2012). L'instrumentation du contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal. *Recherches en Sciences de Gestion*, N°92, p. 59 – 80.

- Berland, N., Simon, F.X. (2010). Le contrôle de gestion en mouvement : Etat de l'art et meilleures pratiques. *Eyrolles*. Ouvrage collectif dirigé par Berland N. et Simon F.X, 1-14.
- Dubar, C., Tripièr, P., Boussard, V. (2015). Sociologie des professions. *Armand Colin*.
- Grabner, I., Moers, F. (2013). Management control as a system or a package? Conceptual and empirical issues. *Management Accounting Research*, Vol. 38, p. 407-419.
- Kerviler, I., Kerviler L. (2006). Le contrôle de gestion à la portée de tous ! *Economica*.
- Latreille, G. (1980). La naissance des métiers en France, 1950-75. Étude psycho sociale, Lyon, *Presses Universitaires de Lyon*.
- Löning, H. *et al.* (2013). Contrôle de gestion : Des outils de gestion aux pratiques organisationnelles. *Dunod*, 4^{ème} édition.
- Malmi, T., Brown, D. (2008). Management Control Systems as a Package - Opportunities, Challenges and Research Directions. *Management Accounting Research*, 19 (4): 287-300
- Martineau, S. (1999). Un champ particulier de la sociologie : les professions. Ouvrage collectif « Pour ou contre un ordre professionnel des enseignantes et des enseignants au Québec ? » dirigé par Tardif M. et Gauthier C., *Les Presses de l'Université de Laval*.
- Merchant, K.A., Van der Stede, W.A. (2003). Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives. *Harlow, UK: Financial Times/Prentice Hall*.
- Ngongang, D. (2005). Pratiques comptables, système d'information et performance des PME camerounaises. *Revue des Sciences de Gestion* Vol. 6, N°216.
- Nobre, T. (2001, a). Le contrôleur de gestion de la PME ». *Comptabilité Contrôle Audit*, Vol. 1, N°7, p. 129-146.
- Nobre, T. (2001, b). Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME. *Finance Contrôle Stratégie*, Vol. 4, N°2, p. 119 - 148.
- Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, Vol.10, p. 363-382.
- Pinceloup, C.C. (1993). Histoire de la comptabilité et des comptables 2 tomes. *Édi-Nice*.
- Saïd Farah, I. (2012). Quelle reconnaissance de l'expérience professionnelle au Centre de Formation Continue de l'Université de Djibouti ? *Thèse de doctorat soutenue publiquement à l'Université Toulouse 2*.
- Simons, R. (1995). Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal. Boston, MA: *Harvard Business School Press*.
- Sion, M. *et al.* (2010). Profession Directeur financier : Compétences techniques et managériales, Perspectives et évolutions. *Dunod*.

Tourmen, C. (2007). Activité, tâche, poste, métier, profession : quelques pistes de clarification et de réflexion. *Santé Publique* (19): 15-20.

Woodward, J. (1965). *Industrial Organization: Theory and Practice*. London, *Oxford University Press*.

Chapitre 3 :
**Contrôle de gestion « as a system » ou contrôle
organisationnel « as a package » : étude
comparée des entreprises du Cameroun, de
Djibouti et du Sénégal**

Article soumis au 41^{ème} congrès de l'Association Francophone de la
Comptabilité (Mai 2020, Angers)

Article à soumettre à la Revue Audit, Comptabilité, Contrôle : Recherches
Appliquées

Contrôle de gestion « as a system » ou contrôle organisationnel « as a package » : étude comparée des entreprises du Cameroun, de Djibouti et du Sénégal

Moussa AWALEH OSMAN

Enseignant à l'Université de Djibouti
Doctorant à l'Université de Nantes (France)

Boniface BAMPOKY

Professeur à l'Ecole Supérieure Polytechnique (ESP)
De l'Université Cheikh Anta Diop (UCAD) de Dakar (Sénégal)

Claire CHOUKEM

DAF à l'Institut Universitaire de la Côte (Douala, Cameroun)
Docteur en sciences de gestion

Résumé

Cet article présente une étude quantitative qui a été réalisée dans trois pays d'Afrique (Cameroun, Djibouti, Sénégal) et son objectif est de mettre en évidence si le contrôle de gestion des entreprises de ces trois pays repose sur une démarche formelle en cohérence avec les outils et aux pratiques managériales (gestion des ressources humaines, communication, etc.) qui fonctionnent ensemble afin d'aider à l'orientation des comportements des salariés (contrôle de gestion « as a system ») ou bien s'il forme un assemblage plus ou moins cohérent avec d'autres pratiques formelles ou informelles et des valeurs différentes (contrôle organisationnel « as a package »). Des entretiens ont été menés auprès de quatre-vingt-huit d'entreprises. Il ressort de notre étude que les pratiques de contrôle de gestion de ces entreprises sont diverses. Quant à la nature de leur contrôle de gestion, les filiales disposent des outils cohérents formant un système, les entreprises parapubliques ont un fonctionnement en transition comme les filiales grâce à la présence de l'actionnariat étranger, les entreprises publiques disposent un package de contrôle formel et de pratiques très éloignées du contrôle de gestion et enfin nous ne pouvons pas trancher pour les entreprises privées locales.

Mots clés : **contrôle de gestion « as a system », contrôle organisationnel « as a package », Cameroun, Djibouti, Sénégal**

Abstract

This article presents a quantitative study that was carried out in three African countries (Cameroon, Djibouti, Senegal) and its objective is to highlight whether the management control of companies in these three countries is based on a formal approach consistent with tools and managerial practices (human resources management, communication, etc.) that work together to help guide employee behavior ("as a system" management control) or if it forms an assembly more or less consistent with other formal or informal practices and different values ("as a package" organizational control). Eighty-eight companies were interviewed. It emerges from our study that the management control practices of these companies are diverse. As for the nature of their management control, the subsidiaries have coherent tools forming a system, semi-public companies operate in transition like the subsidiaries thanks to the presence of foreign shareholders, public companies have a formal control package and practices very far from management control and finally we cannot decide for local private companies.

Key words: **management control "as a system", organizational control "as a package", Cameroon, Djibouti, Senegal**

Introduction

Jusqu'aux années 1970, le champ d'étude de la comptabilité de gestion était trop réduit. Les auteurs et les praticiens donnaient de l'importance à l'outil sous ses aspects techniques et s'interrogeaient sur la meilleure façon de l'implanter et de l'utiliser dans les entreprises (Berland 2005). Mais, cette conception de la réalité avait une limite. Quand la bonne méthode était retrouvée, elle paraissait pour certains une méthode universelle car les réflexions contingentes et sociales n'étaient pas à l'ordre à cette époque-là (Berland 2005). La recherche s'est ensuite élargie grâce à une vision beaucoup plus générale que la précédente. Il est évident que toutes les entreprises n'ont pas les mêmes caractéristiques (par exemple, une entreprise industrielle n'a pas le même besoin en matière du système d'information comptable qu'une entreprise commerciale, comme une multinationale de 5 000 salariés est différente d'une PME locale de 150 salariés). Les facteurs de contingences ont été pris en compte dans la conception des systèmes de contrôle de gestion (SCG) et le choix de l'un de ses facteurs de contingences dépendra de l'environnement spécifique à l'entreprise. C'est alors que les chercheurs ont commencé à étudier l'importance de l'environnement, de la technologie, de la structure, de la taille, de la stratégie et de la culture nationale dans les SCG et Chenhall (2003) les a examinés sous forme de revue de littérature qui est parue dans *Accounting, Organizations and Society*.

Si la théorie de la contingence a eu une longue histoire avec le contrôle de gestion, les travaux qui s'inscrivent dans ce courant n'ont pas été exempt des critiques. Tout d'abord, ces études ont été critiquées par leur approche réductionniste (Grabner et Moers 2013). D'après ces deux auteurs, « *le réductionnisme suppose que les composantes du contrôle de gestion peuvent être examinées indépendamment et c'est cette hypothèse d'indépendance qui a été fortement critiquée. Ces recherches ont analysé des pratiques qui sont liées uniquement soit aux budgets soit aux mesures de performance soit aux mesures d'incitation, etc.* ». D'autres auteurs ont également montré les implications que ce caractère d'indépendance pourrait représenter dans les résultats des chercheurs. Fisher (1998) a défendu l'idée que « *si les liens entre les diverses composantes de contrôle de gestion ne sont pas reconnus, alors la façon dont les composantes se rapportent aux variables contingentes étudiées mènera à des conclusions erronées* ». Chenhall (2003) soutient également cette idée : « *si des contrôles comptables spécifiques sont systématiquement liés à d'autres contrôles organisationnels, les études qui excluent ou ne contrôlent pas ces éléments dans leur recherche peuvent faire état de résultats erronés* ». Ensuite, l'autre critique adressée à ces travaux est qu'ils donnent une considération importante aux seuls systèmes de contrôle de gestion (aspect formel) et qu'ils ne prennent pas en compte d'autres aspects informels (comme la culture) qui échappent aux gestionnaires (Malmi et Brown 2008).

Alors, si ces études souffraient des limitations d'accès ou de temps ou encore les chercheurs avaient de difficulté de gérer des ensembles de données complexes (Chenhall 2003), Malmi et Brown (2008) ont suggéré que la compréhension des composantes du contrôle de gestion passe par l'adoption d'une approche plus globale qui faciliterait le développement d'une meilleure théorie, qui contrôleraient les activités et qui stimulerait la performance organisationnelle. Pour Otley et Ferreira (2009), cette compréhension permettrait également aux chercheurs d'obtenir une vue d'ensemble holistique aussi efficace que possible. Quant à Grabner et Moers 2013, ils affirment que les chercheurs devraient examiner la manière dont chaque outil et pratique s'intègre (ou non) avec les autres composantes du contrôle de gestion afin de voir s'ils

fonctionnent comme un système ou comme un assemblage de contrôle qui cohabite dans l'organisation.

Le concept du contrôle de gestion « as a package » ou « as a system » est très étudié depuis que Otley (1980) a été le premier auteur qui a avancé l'idée que le contrôle de gestion peut fonctionner comme un *package*. Plusieurs travaux sont devenus par la suite incontournables et ont servi de cadres de travail à d'autres études. Il s'agit de ceux de Simons (1995), Otley (1999), Merchant et Van der Stede (2003), Malmi & Brown (2008), Otley et Ferreira (2009) et Grabner et Moers (2013). Les travaux empiriques qui se sont inspirés de ces cadres de travail sont ceux de Sandelin (2008), Mohd Alwi et Abdul Khalid (2009), Sorsanen (2009), Berglund et Rapp (2010), Alink (2013), Kol (2013), Hared *et al.* (2013 et 2014), Dropulic et Rogosic (2014), Dahlbom et Hansson (2015), Bogered et Rundquist (2016), Barbelivien et Meyssonier (2017), Ayoub (2018).

Nous sommes des chercheurs africains qui viennent de trois pays différents (Cameroun, Djibouti, Sénégal) et nous avons décidé de réaliser pour la première fois une étude quantitative sur cette problématique du « management control as a system or as a package ». A notre connaissance, Hared *et al.* (2014) ont déjà fait une étude qualitative en Somalie. Ils ont étudié les modes de contrôle d'une société qui a été créée sur la base du partage du pouvoir entre les clans. Il ressort de leur étude que le « clanisme » joue un rôle clé dans la structuration de tous les autres aspects des activités de l'organisation. L'objectif de notre travail est de mettre en évidence si le contrôle de gestion des entreprises de ces trois pays repose sur une démarche formelle en cohérence avec les outils et aux pratiques managériales (gestion des ressources humaines, communication, management, etc.) qui fonctionnent ensemble afin d'aider à l'orientation des comportements des salariés (contrôle de gestion « as a system ») ou bien s'il forme un assemblage plus ou moins cohérent avec d'autres pratiques formelles ou informelles et des valeurs différentes (contrôle organisationnel « as a package »). Pour réaliser cette étude, nous avons réalisé des entretiens auprès de quatre-vingt-huit entreprises (trois pays confondus).

Une revue de littérature sur le contrôle de gestion « as a system » ou « as a package » est tout d'abord abordée (section 1). La problématique et les modalités de la recherche sont ensuite présentées (section 2). Puis, les résultats de l'étude sont exposés (section 3). Enfin, nous discutons sur les systèmes de pilotage de la performance des filiales des groupes multinationaux, des entreprises publiques et des PME familiales des trois pays d'Afrique (Cameroun, Djibouti et Sénégal) pour voir s'ils sont des ensembles disparates ou cohérents (section 4).

1. Etat de l'art sur la nature du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion fait l'objet de débats sur sa nature (Meyssonier 2013). Les paramètres pris en compte lors de la conception des systèmes de contrôle de gestion (facteurs contextuels, personnes ciblées, objectifs attendus, systèmes formels ou informels, etc.) justifient la nature du contrôle de gestion des entreprises. Le contrôle de gestion peut être un système cohérent auxquelles les composantes (outils et pratiques de gestion) fonctionnent de manière homogène (contrôle de gestion « as a system ») ou bien il peut cohabiter avec d'autres pratiques qui n'ont pas de lien avec lui (contrôle organisationnel « as a package »).

1.1. Le contrôle de gestion « as a system »

Merchant et Van der Stede (2003) ont expliqué pourquoi il est nécessaire d'utiliser un ensemble de contrôle afin de suivre de plus près les collaborateurs de l'entreprise. Trois problèmes seraient à l'origine de ce choix. Tout d'abord, les employés ne savent pas ce que la direction attend d'eux (manque de direction). Ensuite, les intérêts de l'entreprise ne coïncident pas naturellement avec les intérêts de l'employé (manque de motivation). Enfin, certains employés ont les limites personnelles pour exécuter la tâche parce qu'ils manquent d'intelligence, de connaissance ou d'expérience. Il est évident que les entreprises ne peuvent pas s'en passer des systèmes de contrôle de gestion. D'ailleurs, les grands chercheurs influents comme Max Weber, Henry Fayol et Frédérick Taylor ont préconisé l'utilisation du contrôle comme élément essentiel de la gestion.

De nombreuses définitions ont été proposées pour le contrôle de gestion. Certaines d'entre-elles sont soit synonymes soit différentes selon la portée, la finalité et des éléments de contrôle qu'elles prennent en considération (Bogered et Rundquist 2016). La plus ancienne définition du contrôle de gestion est celle fournie par Anthony en 1965 selon laquelle le contrôle de gestion est « *le processus par lequel les responsables obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation* ». Mais, elle est jugée très étroite (exclusion de l'aspect comportemental et rôle important accordé à la comptabilité) et sépare le contrôle de gestion du contrôle stratégique et du contrôle opérationnel. Flamholz (1983) a ensuite insisté dans sa recherche l'aspect comportemental en affirmant que les individus et les organisations ne partagent que des objectifs partiellement concordants et qu'il est donc nécessaire de canaliser les efforts humains vers un ensemble d'objectifs bien définis (Sorsanen 2009). La reconnaissance de cet aspect crucial dans le contrôle de gestion a conduit d'autres chercheurs, après Flamholz, de proposer également leur propre définition comme par exemple Simons (1995) qui considère le contrôle de gestion comme « *les routines et procédures formelles basées sur des informations utilisées pour maintenir ou modifier les tendances dans les activités organisationnelles* » ou encore Merchant et Van der Stede (2003) « *ce sont les membres de l'organisation qui font bouger les choses. Le contrôle de gestion est nécessaire pour éviter les possibilités que les gens fassent quelque chose que l'organisation ne veut pas qu'ils fassent ou ils ne font pas quelque chose qu'ils devraient faire. Si l'on pouvait toujours compter sur tous les employés pour faire ce qu'il y a de mieux pour l'organisation, il n'y aurait pas besoin de contrôle de gestion* ». Mais, Malmi et Brown (2008) ont reproché à ces deux dernières définitions d'être plus étroites car elles ne prennent pas en compte le contrôle stratégique. Le premier auteur considère le contrôle de gestion comme des routines basées sur l'information et le deuxième comme le traitement du comportement des employés (Malmi et Brown 2008). Pour Malmi et Brown (2008), les systèmes de contrôle de gestion sont alors comme « *un ensemble des systèmes, règles, pratiques, valeurs et autres activités de gestion mis en place pour orienter le comportement des employés* ». Ils établissent une distinction entre les systèmes de contrôle de gestion (SCG) et les systèmes d'aide à la décision. La raison de cette séparation réside dans le suivi et l'orientation des subordonnés (Sorsanen 2009). Ils précisent « *les systèmes de comptabilité qui sont conçus pour soutenir la prise de décision à n'importe quel niveau organisationnel ne devraient pas être appelés SCG mais plutôt systèmes de comptabilité de gestion* ». Simons (1995) a déjà défendu cette idée avant eux en évoquant que « *les systèmes basés sur l'information deviennent des systèmes de contrôle quand ils sont utilisés pour maintenir ou*

modifier les tendances dans les activités organisationnelles. S'ils ne sont pas utilisés à cette fin, ils ne sont pas des systèmes de contrôle, mais des informations pour la prise de décision ». Nous pouvons dire que la définition de Malmi et Brown (2008) est donc plus large que celles fournies par Anthony (1965) et Simons (1995), dans la mesure où les contrôles stratégiques, opérationnels et informels (ou organisationnels) entrent respectivement dans le champ d'application. Quant à Grabner et Moers (2013), ils affirment que les composantes du contrôle de gestion forment un système si elles sont interdépendantes et que le choix de leur conception doit prendre en compte cette interdépendance. Pour Chenhall (2003), les termes de comptabilité de gestion (*management accounting*), systèmes de comptabilité de gestion (*accounting information system*), systèmes de contrôle de gestion (*management control system*) et contrôle organisationnel (*organizational control*) sont parfois utilisés de manière interchangeable. Il insiste que les systèmes de contrôle de gestion représentent « *un terme plus large qui englobe le système de comptabilité de gestion et qui inclut également d'autres contrôles tels que les contrôles personnels et claniques* ».

Si des nombreux chercheurs ont essayé de proposer des définitions pour le contrôle de gestion, certains sont quand-même allés plus loin dans leurs travaux en présentant des cadres de travail qui montrent vraiment une représentation du contrôle de gestion qui fonctionne comme un système cohérent et global. Il s'agit de ceux d'Otley (1999) et Otley et Ferreira (2009). Ils les ont conçus sur la base d'un ensemble de connaissances existant dans le domaine et de l'expérience d'un des auteurs en commun pour les deux cadres de travail. Selon leur ordre d'apparition, Otley (1999) a présenté un premier cadre qui comprend cinq questions importantes dans lesquelles l'auteur précise que tout concepteur doit les prendre en compte avant de mettre en place son système de pilotage de la performance. Son cadre complète en effet celui d'Anthony (1965) qui distinguait trois catégories de systèmes de contrôle : la planification stratégique, le contrôle de gestion et le contrôle opérationnel. L'objectif du cadre d'Otley est de faciliter la description des systèmes de contrôle de gestion et à constituer un premier pas vers l'élaboration d'un cadre plus complet (Otley et Ferreira 2009). Les questions ont été formulées selon une approche normative et reflètent une perspective managériale : objectifs clés / stratégies à adopter / niveau de performance / récompenses ou sanctions / retours d'informations et boucles de rétroaction. Après dix ans, Otley s'associe avec Ferreira et ils proposent un nouveau modèle plus étendu que le premier. Ce nouveau cadre de travail est né par la prise en compte des limites que présentent les cadres de travail déjà existant (Otley 1999 et Simons 1995) et par le dépassement des aspects spécifiques des systèmes de contrôle proposés par Malmi et Brown (2008) qui répartissent ces derniers en cinq catégories (voir section 1.2). Ils évoquent, par exemple pour le cadre d'Otley (1999), quatre faiblesses. Tout d'abord, ce dernier ne prend pas en compte le rôle de la vision et de la mission dans les systèmes de pilotage de la performance. Ensuite, il ressemble aux systèmes de contrôle diagnostique de Simons (1995) qui, lui aussi, nous rappelle au contrôle de gestion traditionnel. Puis, il n'insiste pas sur la manière dont les organisations utilisent les informations de comptabilité et de contrôle. Enfin, il se présente sous une perspective statique et ne tient pas compte de la dynamique du changement. Otley et Ferreira ont donc élargi le précédent cadre de travail d'Otley (1999) et ont proposé un nouveau cadre nommé « les systèmes de management de la performance » (voir figure n°1 ci-dessous).

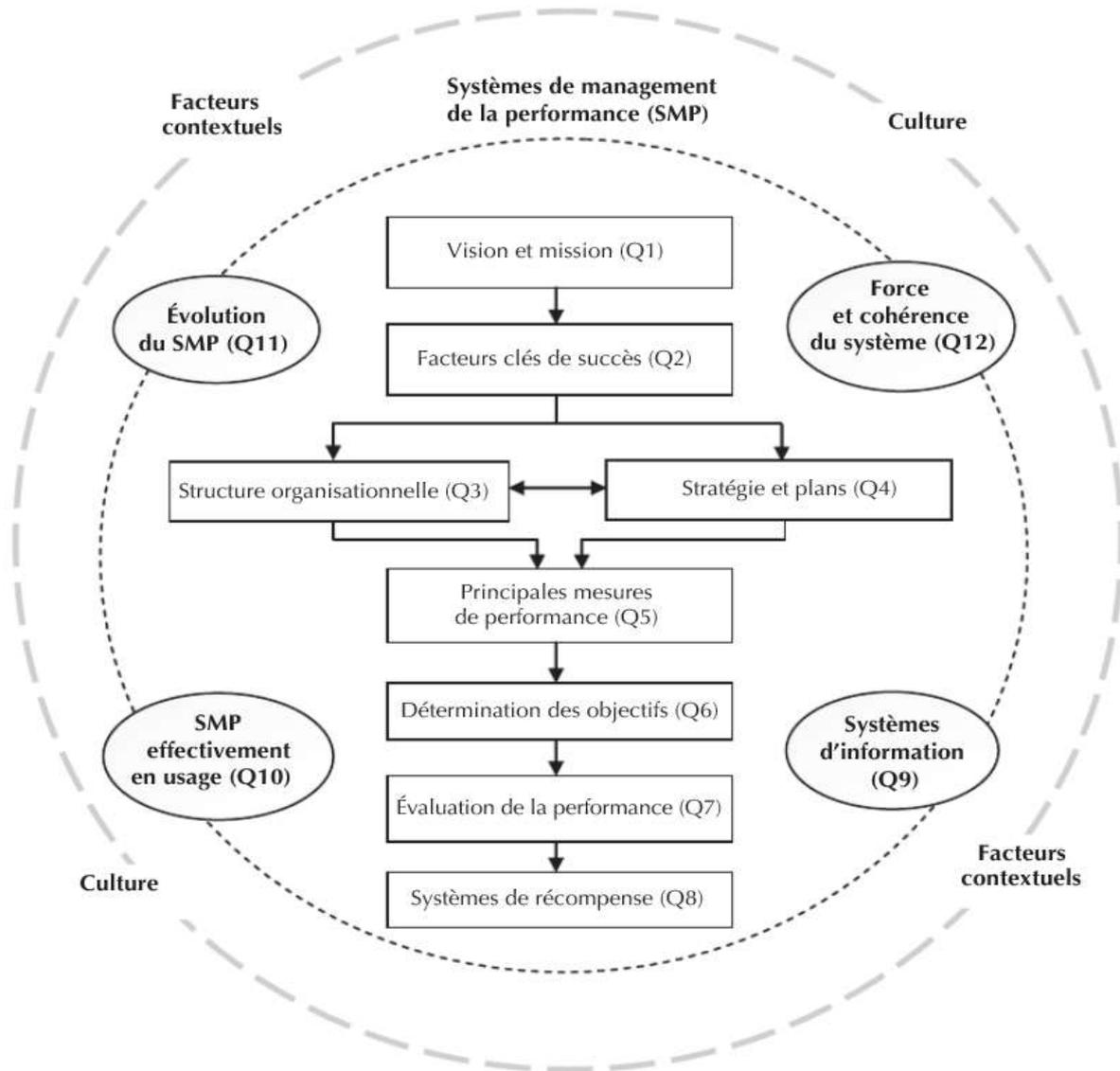


Figure n°1 : Les systèmes de management de la performance ²⁸

Leur cadre vise à « refléter le passage des approches cloisonnées traditionnelles de contrôle des organisations – telles qu’Anthonny (1965) – à une perspective plus large du rôle de contrôle dans la gestion de la performance organisationnelle » (Otley et Ferreira 2009). Il est formé de douze questions qui ne respectent pas selon une approche normative comme le précédent mais qui suivent plutôt un niveau de progression. Par contre, il reprend les cinq questions de « quoi » d’Otley (1999) et rajoute cinq autres questions de « quoi » et deux questions de « comment ». Ces dernières sont présentées dans la figure présentée ci-dessus (avec Q : Question). Otley et Ferreira (2009) expliquent leur cadre comme un ensemble de systèmes cohérents et interdépendants auxquels tout chercheur peut l’utiliser même si les questions ne sont pas exhaustives. D’après les auteurs, les organisations doivent avoir une vision et une mission qu’il faut les prendre en compte dans la définition des objectifs stratégiques (orientations générales). Il faut identifier ensuite les facteurs clés de succès (activités, attributs, compétences et

²⁸ Figure traduite de l’anglais par Boitier et al. (2013) à partir de celle présentée par Otley et Ferreira (2009).

capacités) qui sont utiles pour la réalisation des objectifs. Vient en troisième lieu, le choix de la structure organisationnelle (centralisation de l'autorité, décentralisation, différenciation, etc.) car elle est un élément fondamental pour le contrôle. En quatrième étape, les organisations doivent élaborer des plans et penser aux stratégies à mettre en œuvre. Etc... Pour Otley et Ferreira (2009), des preuves empiriques sont donc nécessaires pour évaluer la robustesse du cadre et valider son adéquation.

1.2. Le contrôle de gestion « as a package »

Le terme « package » est difficilement traduisible en français selon Boitier *et al.* 2013. Mais, celui d'« assemblage » est à notre sens plus proche. Si l'idée d'étudier le contrôle de gestion en tant que « package » n'est pas nouvelle, (Otley 1980), Malmi et Brown (2008) ont fourni pour la première fois une définition à ce concept très complexe. Pour arriver à une telle définition, ils ont répondu plusieurs questions : pourquoi étudier le contrôle de gestion en tant que « package », qu'est-ce qui est inclus dans le contrôle de gestion « as a package » et qu'est-ce qui est omis ? Tout d'abord, il est intéressant de l'étudier car les composantes du contrôle de gestion ne fonctionnent pas de manière isolée. Pour eux, les chercheurs en « *management accounting* » ont passé plus de temps à étudier des outils (la balance scorecard, la méthode ABC/M, ...) qui vont améliorer les pratiques du contrôle de gestion et ont oublié que l'introduction d'un nouvel élément dans le contrôle de gestion a un impact sur le fonctionnement des composantes déjà existantes. Ensuite, les deux auteurs expliquent ce qui est inclus dans le contrôle de gestion en tant que « package ». Ils disent ceci « *tous dispositifs et systèmes utilisés par les gestionnaires pour s'assurer que les comportements et les décisions de leurs employés sont conformes aux objectifs et aux stratégies de l'organisation sont des systèmes de contrôle de gestion* » Malmi et Brown (2008). Ce qui exclut d'office les systèmes d'aide à la décision (par exemple, le calcul et l'analyse des coûts). Ainsi pour les deux auteurs, le contrôle de gestion en tant que « package » est « *un ensemble de systèmes différents introduits par différents groupes d'intérêt à différents moments, de sorte que les contrôles dans leur intégralité ne devraient pas être défini globalement comme un système unique* ». Malmi et Brown (2008) ne défendent pas cette idée de système unique que Simons (1995) a évoqué dans son article. Leur idée va également dans le même sens de la proposition de Hirsch (2013) : « *la qualité globale de la fonction contrôle de gestion va dépendre tout autant de la qualité des règles du jeu des autres « systèmes » de l'organisation et de leur bon fonctionnement. Ces règles du jeu doivent être cohérentes et se renforcer l'une par rapport à l'autre si l'on veut obtenir un système global efficace* ». Grabner et Moers (2013) sont d'accord à la définition de contrôle de gestion « as a package » fournie par Malmi et Brown (2008). Ils précisent explicitement que le concept « *management control as a system* » ne devrait pas être utilisé de manière interchangeable à celui du « *management as a package* ». Ce dernier devrait être vu comme « *contenant l'ensemble des pratiques de contrôle de gestion en place, reflétant ainsi l'environnement de contrôle de l'organisation. Cela implique que le contrôle de gestion se compose d'un ensemble de contrôle et/ou d'un ensemble de pratiques de contrôle indépendantes qui traitent des problèmes de contrôle indépendants* » Grabner et Moers (2013).

D'après Sandelin (2008), trois cadres conceptuels proposés par Simons (1995), Merchant Van der Stede (2003) et Malmi et Brown (2008) ont inspiré depuis plusieurs années les recherches qui ont étudié le contrôle de gestion en tant que package. Seuls les cadres de Simons et de

Malmi et Brown sont expliqués dans cette section. Simons (1995) fournit un cadre de contrôle issu d'études de cas et d'entretiens menés pendant dix ans avec des dirigeants d'entreprises et des managers. Il est parti du dilemme qu'ont les dirigeants de très grandes entreprises : à la fois conserver le contrôle de leur organisation et susciter le degré d'autonomie nécessaire pour s'adapter à l'environnement concurrentiel et aux opportunités qu'il peut présenter aux business units (Hirsch 2013). Il ressort de ses études quatre systèmes de contrôle : croyances, garde-fous, diagnostique et systèmes interactifs. Chaque système de contrôle est associé à quatre variables clés qui les contrôlent à leur tour. Il s'agit des valeurs fondamentales, des risques à éviter, des variables de performance critiques et des incertitudes stratégiques. Les systèmes de croyance communiquent les valeurs fondamentales que les employés doivent s'inspirer avant de s'engager dans la recherche de nouvelles opportunités. Il faut que cette communication soit formelle, fondée sur l'information et utilisée par les gestionnaires pour maintenir ou modifier les modèles d'activités organisationnelles. Les systèmes de garde-fous limitent la prise de risque quand les managers se lancent dans la recherche de nouvelles opportunités. Ils montrent en fait ce qui est possible de faire et ce qui est interdit. Les systèmes de contrôle diagnostique sont l'équivalent du contrôle cybernétique développé par Malmi et Brown (2008) ou du contrôle de gestion dit classique (plans et budgets). Les managers suivent les résultats et corrigent les écarts entre les prévisions et les réalisations. C'est une forme de contrôle de type traditionnel et réactif. Les systèmes de contrôle interactifs sont « des systèmes d'information formels que les gestionnaires utilisent pour s'impliquer régulièrement et personnellement dans les activités décisionnelles des subordonnés » (Simons 1995). Ils stimulent le dialogue et l'apprentissage organisationnel. Les systèmes de croyance et de contrôle interactifs sont jugés positifs par l'auteur car ils promeuvent la création et l'innovation contrairement aux deux autres systèmes qui sont négatifs dans le but de contraindre les employés à atteindre les objectifs prédéfinis. Simons (1995) préconise d'utiliser les quatre systèmes de contrôle comme un assemblage afin de créer ensemble une tension dynamique. Par exemple, les systèmes de contrôle de type interactifs peuvent naître chez les managers des comportements déviants (fraudes, concurrence interne, etc.). Il faut utiliser dans ce cas les systèmes de garde-fous et de croyances pour remédier à ce problème (Bescos et Charaf 2018).

Contrairement à Anthony (1965) et à Simons (1995), le cadre conceptuel de Malmi et Brown (2008) propose une typologie de contrôle plus large qui forme un assemblage de contrôle formel et informel. Bien qu'elle a été utile dans de nombreuses études empiriques, King et Clarkson (2015) ont critiqué la typologie en affirmant qu'elle est un modèle purement descriptif et ne suggère pas des mesures pratiques à l'usage de la direction. Bref, la typologie est basée sur le travail de Brown (2005) qui a développé la typologie pendant ses quatre années de thèse. Elle fournit, d'après Malmi et Brown (2008), une approche suffisamment large, mais parcimonieuse, pour étudier empiriquement le contrôle de gestion comme un package. Ils distinguent cinq types de contrôle (voir figure n°2).

Contrôle par la culture						
Clans		Valeurs			Symboles	
Planification		Contrôle cybernétique				Récompenses et rémunérations
Planification à long terme	Plans d'action opérationnels	Budgets	Systèmes de mesure financiers	Systèmes de mesure non financiers	Systèmes de mesure hybrides	
Contrôle administratif						
Gouvernance		Structure organisationnelle			Politiques et procédures	

Figure n°2 : Les systèmes de contrôle de gestion comme packages ²⁹

Au sommet de la figure n°2 est placée tout d'abord les contrôles culturels car ils sont larges et délicats (Malmi & Brown ; 2008). Langfield-Smith (1997) les considère comme des contrôles dont le design n'est pas conscient, de polices non écrites qui sont souvent dérivées de la culture organisationnelle ou en sont un artefact (Santin et Van Caillie 2008). Flamholtz et al. (1985) définissent la culture organisationnelle comme « *l'ensemble des valeurs, des croyances et des normes sociales qui tendent à être partagées par ses membres et, à leur tour, influencent leurs pensées et leurs actions* ». En s'appuyant sur cette définition, Malmi et Brown (2008) soutiennent l'idée que la culture peut être utilisée par les gestionnaires afin de réguler les comportements des individus et que cette décision appartient aux gestionnaires s'ils souhaitent d'utiliser la culture comme un système de contrôle. Ils considèrent la culture comme un dispositif du contrôle de gestion et c'est pourquoi ils ne sont pas d'accord avec les propos de Clegg et al. (2005) qui ont dit que la culture est au-delà de ce que les gestionnaires peuvent contrôler. Ceci est très discutable. Comme Clegg et al. (2005), nous considérons que la culture est un élément externe du contrôle de gestion (se résumant aux seules pratiques formelles qui sont les budgets, le tableau de bord, le reporting, calcul de coûts), comme Otley et Ferreira (2009) l'ont montré dans leur figure (voir ci-dessus). La culture relève de l'aspect informel (composante d'un contrôle organisationnel plus que du contrôle de gestion classique, formel et fondé sur la mesure). Elle subit très lentement un changement dans le temps et fournit un cadre contextuel aux autres formes de contrôle (Malmi et Brown 2008). Desreumaux (1998) affirme que la structure et la configuration des systèmes de contrôle dépendent aussi d'éléments tels que les perceptions, les valeurs et les croyances de décideurs, ainsi que de facteurs d'ordre politique.

Pour Malmi et Brown (2008), il y a ensuite les contrôles de planification qui sont une forme ex-ante de contrôle selon Flamholtz et al. (1985). Ils servent plusieurs objectifs dans une organisation (Malmi et Brown 2008). La planification oriente le comportement en fixant des objectifs à tous les centres de responsabilité de l'organisation. Elle coordonne leurs activités afin de les aligner aux objectifs. Elle communique aux employés les attentes et les efforts que la direction générale attend d'eux sous forme des normes.

Puis, arrive en troisième position les contrôles cybernétiques ou cœur du contrôle de gestion qui peuvent aussi avoir dans certaines organisations une relation de dépendance avec les contrôles de planification. Ils correspondent aux systèmes de contrôle diagnostique de Simons

²⁹ Figure traduite de l'anglais par Boitier et al. (2013) à partir de celle présentée par Malmi & Brown (2008).

(1995) et Malmi et Brown (2008) se basent sur la définition de Green et Welsh (1988) pour développer les différentes catégories des contrôles cybernétiques. Ces derniers les définissent comme « *un processus dans lequel une boucle de rétroaction est représentée en utilisant des normes de performance, en mesurant les performances du système, en comparant ces performances aux normes, en fournissant des informations sur les variations indésirables dans les systèmes et en modifiant le comportement du système* ». Quatre systèmes de base aident les organisations pour le besoin des contrôles cybernétiques : les budgets, les mesures financières (Retour sur investissement, valeur économique ajoutée, etc...), les mesures non financières et les mesures hybrides (cas du tableau de bord stratégique) (Malmi & Brown ; 2008).

Les modes de rémunération et de récompense jouent un rôle primordial dans l'amélioration des performances et de la motivation des employés (Malmi et Brown 2008). Bonner et Sprinkle (2002) ont étudié des travaux antérieurs sur les incitations et ont conclu que ces dernières augmentent les efforts et la performance des employés. Le salaire et les primes représentent les formes de récompense les plus reconnues. Mais, il existe d'autres formes non monétaires (tableau d'honneur, félicitations inscrites sur le dossier de l'employé, etc...).

Enfin, les contrôles administratifs sont placés en bas de la figure car ils font partie des diverses modalités de structuration de l'entreprise (Ayoub 2018) et servent de cadre pratique pour les contrôles de planification, cybernétiques et de récompenses. Le design organisationnel et la structure en constituent l'un des piliers. Malmi et Brown (2008) définissent les contrôles administratifs comme des systèmes qui « *dirigent le comportement des employés en organisant des individus et des groupes, en surveillant le comportement et en responsabilisant les employés pour leur comportement et en précisant comment les tâches ou les comportements doivent être effectués ou non* ». Les deux auteurs les ont qualifiés comme des systèmes de contrôle et non comme des variables contextuelles car ils connaissent un changement assez rapide que les contrôles de culture et que c'est un moyen pour orienter les comportements des salariés vers les objectifs de l'organisation. Mais pour nous, cela relève plus d'un contrôle organisationnel que d'un vrai contrôle de gestion (budgets, tableau de bord, comptabilité de gestion, reporting).

2. Design de la recherche

2.1. Problématique

Les cadres de travail développés par Simons (1995), Otley (1999), Malmi et Brown (2008) et Otley et Ferreira (2009) constituent une littérature très riche qui a aidé beaucoup de chercheurs dans leurs travaux empiriques sur le contrôle de gestion. Maintenant, nous envisageons de nous appuyer sur ces cadres de travail afin de réaliser pour la première fois une étude quantitative dans trois pays d'Afrique (Cameroun, Djibouti et Sénégal) qui pourrait contribuer à la connaissance de la nature du contrôle de gestion dans les entreprises du continent. Notre objectif est de mettre en évidence si le contrôle de gestion des entreprises de ces trois pays repose sur une démarche formelle en harmonie avec les outils et aux pratiques managériales (gestion des ressources humaines, communication, management, etc.) qui fonctionnent ensemble afin d'aider à l'orientation des comportements des salariés (contrôle de gestion « as a system ») ou bien s'il forme un assemblage plus ou moins cohérent avec d'autres pratiques formelles ou

informelles et des valeurs différentes (contrôle organisationnel « as a package »). Contrairement à Malmi et Brown (2008) qui considèrent le contrôle de gestion comme l'ensemble des dispositifs formels et informels y compris la culture, les valeurs, etc. (vision large par-delà les instruments et la fonction contrôle de gestion), notre positionnement scientifique se place du côté de Clegg et al. (2005) et de Otley et Ferreira (2005) et nous considérons que le contrôle de gestion se résume aux pratiques formelles de calcul des coûts, budgets, tableaux de bord et audit interne de performance et que le reste est du contrôle organisationnel avec les limites et les valeurs externes que Simons prend en compte (en plus du contrôle de gestion diagnostique ou interactif).

Les études réalisées par Bampoky et Meyssonier (2012) et par Awaleh Osman et Meyssonier (2019) représentent déjà pour notre recherche un aperçu sur les pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises de Djibouti et de Sénégal. Ces auteurs se sont intéressés sur les pratiques formelles (budgets, tableau de bord, reporting, calcul de coûts, audit interne) qui sont le noyau du contrôle de gestion et leur objectif était de montrer qu'il existe une différenciation assez nette au niveau du contrôle de gestion entre les filiales de multinationales, les grandes entreprises publiques et les PME locales. Mais, notre recherche dépassera les seuls outils et méthodes que ces deux travaux se sont focalisés et étudiera la cohérence (ou non) du contrôle de gestion avec d'autres pratiques managériales plus ou moins formelles (ressources humaines, planification, communication, culture, etc.).

La problématique de notre recherche est la suivante : contrôle de gestion « as a system » ou contrôle organisationnel « as a package » : étude comparée des entreprises du Cameroun, de Djibouti et du Sénégal. Nous déclinons cette problématique en deux questions de recherche : *Q1* : Quelles sont les diverses pratiques de contrôle de gestion ? *Q2* : Comment s'articulent – elles entre elles ?

2.2. Modalités de la recherche

Pour réaliser cette étude, des entretiens semi-directifs ont été menés auprès de quatre-vingt-huit entreprises qui relèvent toutes de trois pays différents (Cameroun, Djibouti et Sénégal). Elles sont composées des filiales multinationales, des entreprises publiques et parapubliques et des PME locales toutes issues de secteur d'activité différentes (voir annexes 2, 3 et 4). Nous avons rencontré près de cent responsables qui occupent des postes différents dans les différentes entreprises sélectionnées (directeur financier, directeur administratif et financier, contrôleur de gestion, directeur/responsable des ressources humaines, chef comptable, agent comptable). Le même questionnaire (voir annexe 1) a été utilisé dans les trois pays et les entretiens ont duré presque cinq mois (de Février 2019 à Juin 2019). Chaque chercheur avait en main le questionnaire et guidait les entretiens afin d'éviter que le répondant ne coche plusieurs cases de la même ligne (surtout dans les parties 3 et 4 du questionnaire).

L'étude sur le terrain s'est déroulée en deux temps. Après que nous nous soyons intéressés aux caractéristiques de l'entreprise et au contrôleur de gestion (place et profil), nous avons posé tout d'abord des questions relatives à notre première question de recherche sur l'instrumentation et l'usage des outils de contrôle de gestion (voir tableau n°1) :

Tableau n°1 : Usage des outils centraux du contrôle de gestion

Outils de contrôle de gestion	Absents	Faiblement utilisés	Un peu utilisés	Très utilisés
Prévisions budgétaires annuelles				
<i>Reporting</i> mensuel et contrôle des écarts réel/prévu				
Comptabilité de gestion				
Tableau de bord stratégique ou <i>Balanced Scorecard</i> pour la direction				
Tableaux de bord opérationnels dans les fonctions				

Ensuite, nous avons décidé d'aller au-delà des questions sur l'usage des outils de contrôle de gestion et nous avons posé vingt autres questions qui se rapportent à notre deuxième question de recherche (voir tableau n°2). Ces questions montrent différentes pratiques managériales de l'entreprise et notre objectif était de mesurer la cohérence du contrôle de gestion (ou non) avec ces dernières. Elles ont concerné uniquement aux entreprises qui ont une grande variété d'outils de contrôle de gestion avec une forte utilisation.

Tableau n°2 : Pratiques managériales liées (à droite de l'échelle) ou non (à gauche de l'échelle) au contrôle de gestion

Affirmations E : Pratiques éloignées (E) du contrôle de gestion	Tout à fait d'accord avec E	Plutôt d'accord avec E	Aucune de deux propositions ne convient	Plutôt d'accord avec P	Tout à fait d'accord avec P	Affirmations P : Pratiques proches (P) du contrôle de gestion
Aucune évaluation individuelle formalisée						Notation des salariés de façon annuelle, individualisée et formalisée
Carrière en fonction d'éléments non formels et divers						Carrière en fonction de l'atteinte des objectifs annuels
Contrôleur de gestion avec faible autorité						Contrôleur de gestion avec forte autorité
Contrôleur de gestion se limitant à aider à la prise de décision						Contrôleur de gestion orientant le comportement des employés
Recrutement sur recommandation						Recrutement sur compétences avérées
Objectifs divers, locaux et multicritères prenant en compte des dimensions culturelles ou des valeurs						Culture du résultat (performance financière en CA ou en quantités produites ...)
Gestion par les valeurs adaptées aux personnes et aux contextes						Gestion par des règles homogènes pour tous et partout
Ajustements – adaptations (gestion au jour le jour)						Prévision – planification systématiques
Faible communication entre la hiérarchie et les autres employés						Communication très développée entre la hiérarchie et le reste de l'entreprise
Réunions ponctuelles organisées en cas de nécessité ou d'urgence						Réunions de <i>reporting</i> avec des analyses d'écarts budgétaires mensuelles

Chaque ligne du tableau représente une pratique managériale. Parmi ces dix pratiques, trois d’entre – elles relèvent de la gestion des ressources humaines (notation, carrière et recrutement), deux autres pratiques sur la position du contrôleur de gestion (autorité et vocation), une correspond aux valeurs et règles, deux relatives à la planification (prévisions et objectifs) et enfin les deux dernières pratiques concernent la communication et les réunions avec la direction générale. Nous avons posé deux questions dans chaque pratique : le côté droit du tableau représente les pratiques managériales qui fonctionnent de manière homogène avec le contrôle de gestion formel (budgets, calcul de coûts, reporting, tableau de bord) et le côté gauche du tableau concerne celles qui n’ont pas de lien direct avec ce dernier. Ce qui nous a fait un total de vingt questions. Au moment de l’entretien, la personne qui s’occupe de la fonction contrôle de gestion (directeur financier, contrôleur de gestion, etc.) nous confirmait de quel côté est son entreprise et ensuite nous cochions la case correspondante représentée ici sous forme de l’échelle de Likert. Si les deux questions ne convenaient pas dans ce cas, la colonne du milieu « Aucune de deux propositions ne convient » était cochée. Par ailleurs, nous sommes allés voir également des directeurs/responsables des ressources humaines pour confirmer certaines réponses que nous ont donné leurs collègues de la direction financière ou du service de contrôle de gestion.

3. Résultats de l’étude

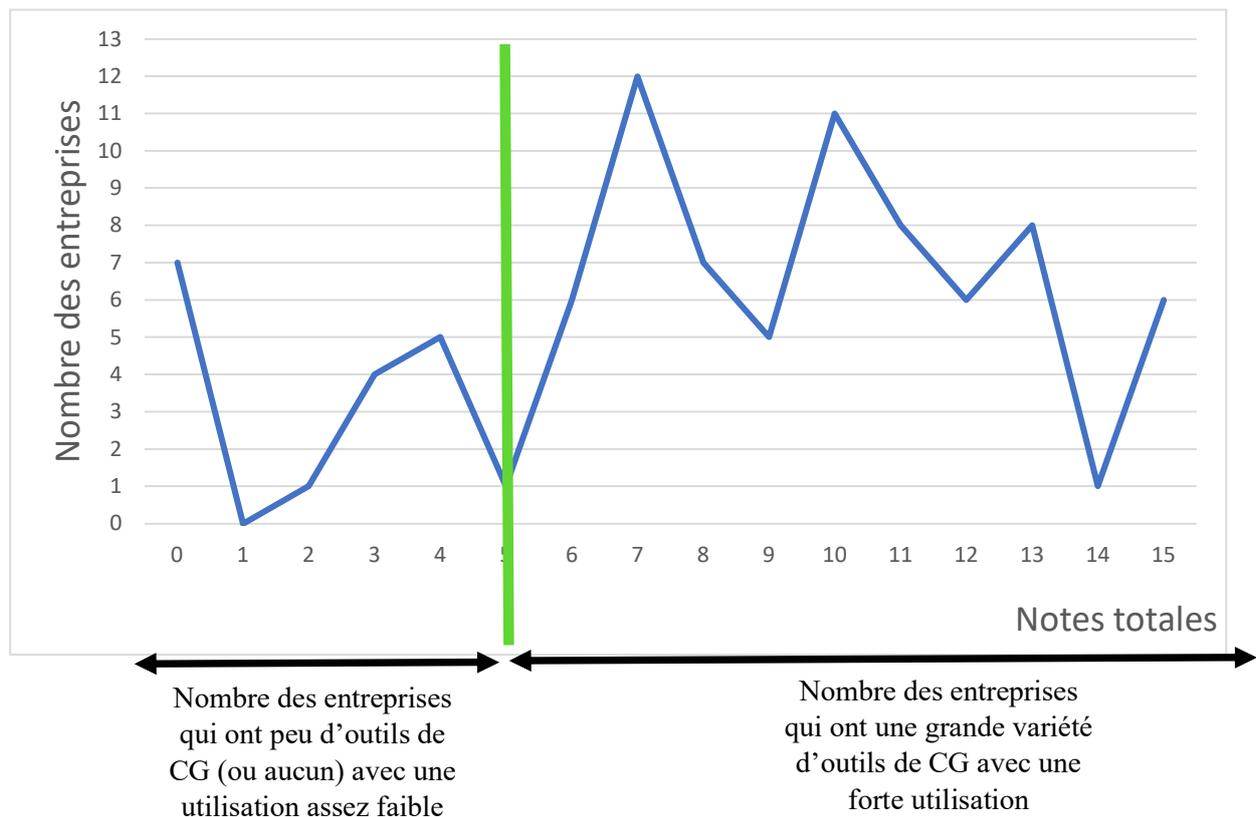
3.1. Traitement quantitatif des données collectées

Pour répondre à notre première question de recherche, nous avons tout d’abord attribué une note totale à chaque entreprise sur l’usage des outils de contrôle de gestion. Cette note a été calculée comme suit : trois points pour « très utilisés », deux points pour « un peu utilisé », un point pour « faiblement utilisé » et zéro point pour « absents ». Ce qui fait une note maximale de quinze points. Voici un exemple qui explique comment la note a été calculée pour chaque entreprise étudiée :

Outils de contrôle de gestion	Absent	Faiblement utilisé	Un peu utilisé	Très utilisé
Prévisions budgétaires annuelles				X
Reporting mensuel et contrôle des écarts réel/prévu			X	
Comptabilité de gestion			X	
Tableau de bord stratégique ou <i>Balanced Scorecard</i> pour la direction	X			
Tableaux de bord opérationnels dans les fonctions				X

En pondérant les points attribués à chaque fréquence d'utilisation, la note totale serait égale à : $0 + 2 + 2 + 3 + 3 = 10$. Ensuite, nous avons réparti les entreprises des trois pays en fonction de la note obtenue sur l'usage des outils de gestion (voir annexe 5) afin de représenter graphiquement ces dernières et de délimiter les entreprises en deux catégories : celles qui sont peu outillées avec une utilisation assez faible et celles qui ont une grande variété d'outils de CG avec une forte utilisation (voir le graphique ci-dessous) :

Graphique 1 : Représentation graphique du nombre des entreprises en fonction de l'usage des outils de contrôle de gestion

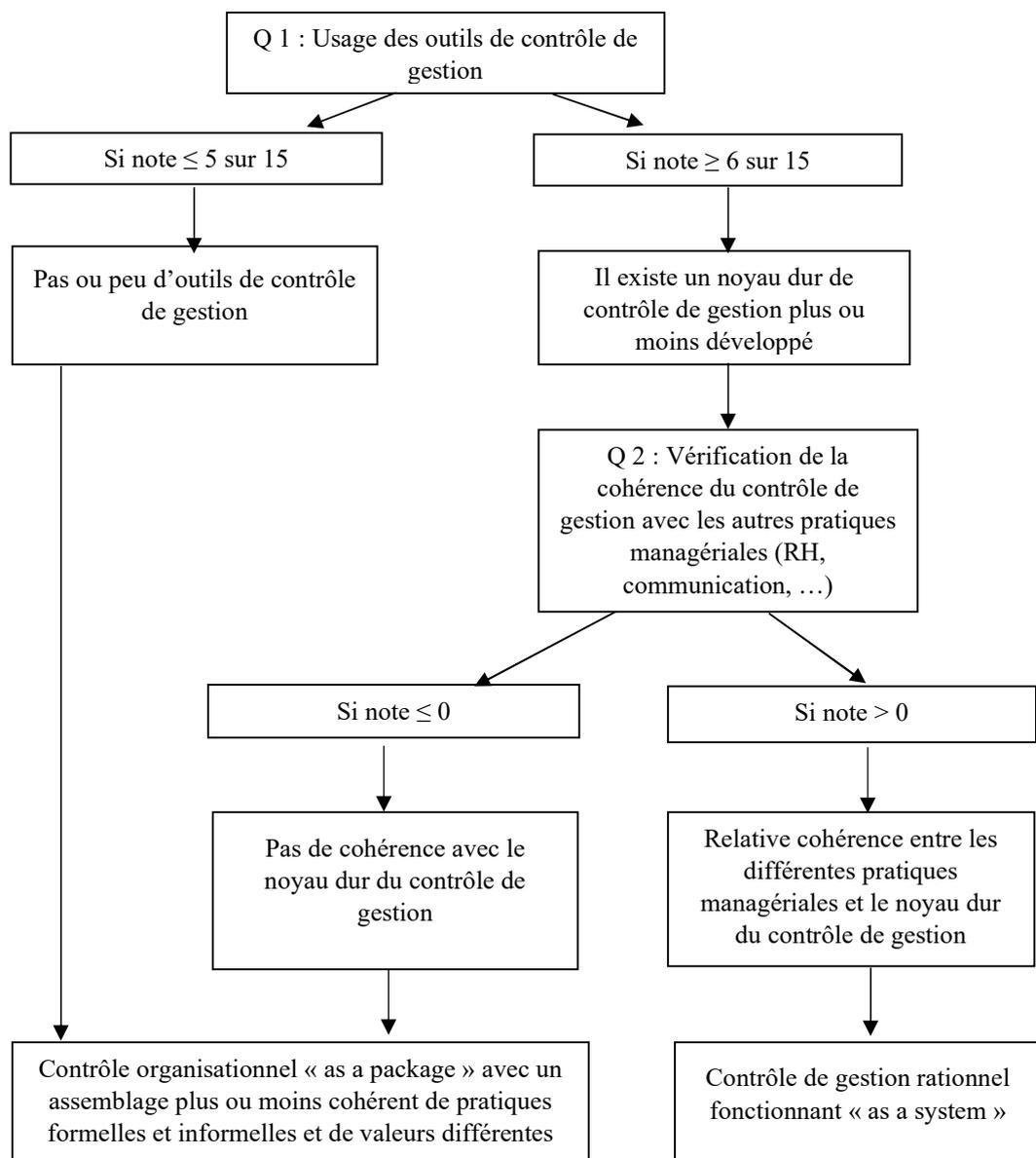


Nous avons choisi la note de cinq comme point de délimitation car c'est le point creux le plus bas³⁰ de la courbe qui divise les entreprises en deux catégories. Nous avons considéré que celles qui ont eu une note inférieure ou égale à 5 sont peu outillées (ou pas) avec une utilisation assez faible des outils de contrôle de gestion. Elles disposent plus d'un package de système de contrôles informels. Pour ces entreprises, nous nous sommes arrêtés sur ce niveau dans l'enquête. Par contre, nous avons considéré celles qui ont obtenu une note supérieure à cinq qu'elles disposent plus d'outils de contrôle de gestion et qu'elles les utilisent fortement. Nous avons continué de creuser encore la recherche afin de savoir si leur contrôle de gestion fonctionne de manière homogène et cohérent avec les dix questions présentées du côté droit du tableau n°2 (formant ainsi un système) ou bien indépendamment avec les dix autres questions du côté gauche du tableau (formant un contrôle organisationnel).

³⁰ Il ne faut pas prendre en compte la note de « un » dans le graphique car aucune entreprise des trois pays ne l'a obtenue.

Pour répondre à notre deuxième question de recherche, nous avons attribué un point à chaque colonne du tableau n°2. Plus nous sommes du côté droit du tableau, plus l'entreprise gagne des points (plus deux points pour « tout à fait d'accord » et plus un point pour « plutôt d'accord ») et vice versa pour le côté gauche (moins deux points pour « tout à fait d'accord » et moins un point pour « plutôt d'accord »). En cas où aucune question ne convient de deux côtés, aucun point n'est accordé. A la fin, les entreprises obtenaient leur note finale (positive ou négative). Celles qui ont eu une note supérieure ou égale à 0 ont été plus du côté gauche et nous avons considéré comme des entreprises avec des outils et des pratiques cohérents formant un système. Dans le cas contraire, ce sont des entreprises avec des outils disparates coexistant sous forme d'un assemblage.

Nous avons représenté sous forme d'un logigramme la vision étroite et instrumentale du contrôle de gestion qui a été considérée dans cette étude.



3.2. Classement des réponses par catégories

Le tableau n°3 montre le degré d'usage des outils de contrôle de gestion par les entreprises de trois pays étudiés (voir annexe n°7 pour le détail de chaque outil). Quant aux tableaux n°4 et 5, ils présentent les résultats détaillés par pays et regroupés sur la nature de contrôle de gestion. Pour une meilleure lecture des résultats, ces derniers sont répartis par catégorie d'entreprises (filiales des multinationales, entreprises publiques et parapubliques et entreprises privées locales).

Tableau n°3 : Degré d'usage des outils de contrôle de gestion (par pays et par catégorie)

Pays	Catégorie d'entreprises	Degré d'usage des outils de contrôle de gestion	
		Très utilisé	Peu utilisé
Cameroun	Filiales des multinationales	- Budgets - Reporting - Tableau de bord opérationnel	- Comptabilité de gestion - Tableau de bord stratégique
	Entreprises publiques	- Budgets	- Reporting - Comptabilité de gestion
	Entreprises parapubliques	- Budgets - Reporting	- Comptabilité de gestion - Tableau de bord opérationnel - Tableau de bord stratégique
	Entreprises privées locales	- Budgets - Tableau de bord opérationnel	- Reporting - Comptabilité de gestion
Djibouti	Filiales des multinationales	- Budgets - Reporting - Tableau de bord opérationnel	- Comptabilité de gestion
	Entreprises publiques	- Budgets	- Reporting - Tableau de bord opérationnel
	Entreprises parapubliques	- Budgets - Reporting - Tableau de bord opérationnel	- Comptabilité de gestion
	Entreprises privées locales	- Tableau de bord opérationnel	- Reporting
Sénégal	Filiales des multinationales	- Budgets - Reporting - Tableau de bord opérationnel - Comptabilité de gestion	- Tableau de bord stratégique
	Entreprises publiques	- Budgets - Comptabilité de gestion	- Reporting
	Entreprises parapubliques	- Budgets - Reporting	- Comptabilité de gestion - Tableau de bord opérationnel
	Entreprises privées locales	- Comptabilité de gestion	- Budgets - Tableau de bord opérationnel

Tableau n°4 : Nature de contrôle de gestion de quatre-vingt-huit entreprises étudiées (résultats de trois pays détaillés)

Entreprises par propriété du capital	Nature du contrôle de gestion	Cameroun		Djibouti		Sénégal	
		En nombre	(%)	En nombre	(%)	En nombre	(%)
Filiales des multinationales	Peu d'outils	0	0%	1	3%	0	0%
	Outils disparates et coexistants	2	6%	3	8%	0	0%
	Outils cohérents formant un système	8	24%	7	19%	3	16%
Entreprises publiques	Peu d'outils	0	0%	3	8%	2	11%
	Outils disparates et coexistants	2	6%	8	22%	0	0%
	Outils cohérents formant un système	1	4%	1	3%	2	11%
Entreprises parapubliques	Peu d'outils	0	0%	0	0%	0	0%
	Outils disparates et coexistants	0	0%	0	0%	0	0%
	Outils cohérents formant un système	4	12%	2	5%	2	11%
Entreprises privées locales	Peu d'outils	4	12%	8	22%	1	6%
	Outils disparates et coexistants	4	12%	0	0%	1	6%
	Outils cohérents formant un système	8	24%	4	10%	7	39%
TOTAL		33	100%	37	100%	18	100%

Tableau n°4 : Nature du contrôle de gestion de quatre-vingt-huit entreprises étudiées (résultats des trois pays regroupés)

Entreprises par propriété du capital	Nature du contrôle de gestion	En nombre	(%)
Filiales des multinationales	Peu d'outils	1	5%
	Outils disparates et coexistants	5	21%
	Outils cohérents formant un système	18	74%
Entreprises publiques	Peu d'outils	5	26%
	Outils disparates et coexistants	10	53%
	Outils cohérents formant un système	4	21%
Entreprises parapubliques	Peu d'outils	0	0%
	Outils disparates et coexistants	0	0%
	Outils cohérents formant un système	8	100%
Entreprises privées locales	Peu d'outils	13	35%
	Outils disparates et coexistants	5	14%
	Outils cohérents formant un système	19	51%

4. Discussion

A l'issue de l'enquête, nous pouvons discuter sur les résultats obtenus et répondre à nos deux questions de recherche. La première question étudie les pratiques diverses du contrôle de gestion dans les entreprises formelles du Cameroun, de Djibouti et du Sénégal (instrumentation et degré d'usage du contrôle de gestion). La deuxième question s'intéresse à la nature du contrôle de gestion de ces entreprises. Comme il est difficile d'apporter une réponse unanime sur la nature du contrôle de gestion de toutes les entreprises étudiées, nous avons choisi, comme Bampoky et Meyssonier (2012) et Awaleh Osman et Meyssonier (2018), de discuter les résultats par catégorie d'entreprises (filiales des groupes étrangers, entreprises privées locales et entreprises publiques et parapubliques). Cela facilitera à la conclusion que nous donnerons à notre étude.

4.1. Instrumentation du contrôle de gestion et degré d'usage des outils par les entreprises camerounaises, djiboutiennes et sénégalaises

Tout d'abord, les résultats de l'étude révèlent l'existence d'une variété d'outils de contrôle de gestion plus ou moins développée dans presque toutes les entreprises étudiées. Plus de 60% des entreprises de chaque catégorie et par pays affichent un degré d'instrumentation assez important en contrôle de gestion (voir annexe n°6) à l'exception des entreprises privées locales djiboutiennes qui présentent le taux le plus bas (soit 33%) par rapport aux PME camerounaises et sénégalaises. Ce dernier taux concerne uniquement aux PME appartenant à des entrepreneurs d'origine française ; car elles disposent des outils de contrôle de gestion (budgets, reporting, tableau de bord) avec l'existence d'une fonction spécifique et embryonnaire. Elles représentent 25% des PME étudiées dans l'échantillon de Djibouti (soit 3 entreprises sur 12) par rapport à celles qui appartiennent à des personnes d'origine djiboutienne et de la région (Yémen et Somalie) et c'est pourquoi les données de ces dernières ont pesé malheureusement sur les résultats de cette catégorie d'entreprise. La principale raison qui explique l'absence d'un système de pilotage de la performance dans ces entreprises privées locales djiboutiennes n'est pas le facteur taille comme Nobre (2001, b) a montré dans son étude que la fonction contrôle de gestion se met en place quand les entreprises atteignent à un seuil de 100 salariés. Elles ont plus de 50 salariés dont quatre PME ont un effectif qui dépasse plus de 100 salariés. Ce n'est pas également leur localisation (c'est-à-dire elles ne sont pas installées dans des régions reculées du pays). Elles sont toutes actives dans la capitale de Djibouti comme celles qui ont été étudiées au Cameroun et au Sénégal, avec une certaine modernité et des cadres formés. D'ailleurs, le degré important d'instrumentation en contrôle de gestion des PME de ces deux pays est justifié par la situation géographique et par la taille. Elles ont plus de 50 salariés, sont situées dans des zones commerciales et industrielles des capitales et évoluent dans des domaines très réglementés comme l'industrie, le pétrole, la banque et l'automobile. Leurs produits ou services sont dédiés à l'export (principalement pour les PME camerounaises) et la structure du capital n'appartient pas à un seul individu ou à une seule famille. A Djibouti, ces PME appartenant aux autochtones ou à des entrepreneurs de la région sont toutes des entreprises familiales et opèrent en majorité dans le commerce. Leur activité ne relève pas de transformation complexe au niveau de processus internes et les postes clés sont occupés par

plusieurs membres de la famille hormis la fonction comptable qui a été confiée à des étrangers venus de l'Afrique de l'Ouest et qui sont sous la hiérarchie des propriétaires dirigeants. En l'absence des outils de contrôle de gestion, ils privilégient d'autres formes de contrôles informels comme la supervision directe et la gestion par les valeurs adaptées aux personnes et aux contextes pour faire adhérer aux salariés les codes de conduite et les valeurs de l'entreprise.

Quant au degré d'usage des outils, le budget reste l'outil incontournable le plus utilisé par toutes les entreprises étudiées (soit 81% tout pays confondu) hormis les entreprises privées locales djiboutiennes auquel l'outil est encore absent dans 8 entreprises sur 12. La première étude réalisée par Awaleh Osman et Meyssonier (2019) sur Djibouti a constaté ce résultat. Bampoky et Meyssonier (2012) l'ont fait également sur le Sénégal. Ce qui n'est pas une surprise pour notre étude qui l'a aussi observé dans les entreprises camerounaises. Si le budget constitue un moyen d'allocation des ressources et une contrainte vis-à-vis de son élaboration pour les filiales, les entreprises publiques et parapubliques de trois pays, il n'en est pas le cas pour les PME djiboutiennes locales. Nous savons que les premières sont liées financièrement à une société mère basée à l'étranger, l'Etat est un actionnaire majoritaire pour la deuxième catégorie d'entreprise et les entreprises parapubliques appartiennent en partie à des investisseurs privés qui préservent leur propre intérêt. Si l'utilisation des budgets se justifie par les contraintes imposées par les facteurs de contingence (activité, taille, environnement, relation de pouvoir, ...) comme c'est le cas pour les vingt-cinq PME camerounaises et sénégalaises de notre étude, les PME djiboutiennes (à l'exception de celles qui appartiennent aux propriétaires français) privilégient par contre la gestion au jour le jour et la tenue d'une simple comptabilité générale (une obligation de la loi) à cause de leurs activités purement commerciales tournées vers la distribution des produits importés et de leur domination dans le marché (nous avons sélectionné que les PME importantes qui emploient plus de 80 salariés). Après le budget, nous retrouvons le reporting (61% des cas) et le tableau de bord opérationnel (65%) qui sont également des outils très utilisés par les entreprises de trois pays. La comptabilité de gestion reste néanmoins l'outil le moins utilisé au Cameroun et à Djibouti. Elle est peu utilisée dans 31% des PME camerounaises et catégoriquement absent pour le deuxième pays (75%) à cause de leur activité de commerce d'import. Le Sénégal reste le seul pays dans notre étude où les entreprises publiques, privées locales et filiales multinationales emploient fortement cet outil d'aide à la décision. Les PME sénégalaises sont celles qui l'utilisent plus (avec 78% des cas étudiés) par rapport aux trois autres catégories d'entreprise ; car elles sont présentes dans des secteurs importants à l'économie du pays qui exigent un processus complexe dans leurs activités (télécommunication, hydrocarbures, technologie, bâtiments et travaux publics). De plus, elles disposent majoritairement une fonction spécifique en contrôle de gestion et presque la moitié d'entre – elles gère un effectif qui dépasse plus de 200 salariés.

Bref, nous pouvons dire que la majorité des entreprises formelles étudiées (tout pays confondu) sont outillés en termes de contrôle de gestion à de degré différent et utilisent divers outils à des fréquences différentes. Le budget reste l'outil privilégié de ces dernières. D'un point de vue comparatif entre les quatre catégories d'entreprise, les filiales multinationales et les entreprises parapubliques emploient plus d'outils de contrôle de gestion avec un degré d'usage important par rapport aux entreprises publiques et privées locales. Les deux premières études qui ont servi comme un premier avant-goût à notre étude et qui ont été réalisées sur le Sénégal (Bampoky et Meyssonier ; 2012) et sur Djibouti (Awaleh Osman et Meyssonier ; 2018) ont confirmé que les filiales des multinationales ont des outils de contrôle de gestion très

développés ; car ces derniers représentent les dispositifs les plus sûrs pour assurer au siège que les comportements des unités à l'étranger convergent vers les objectifs fixés. Quant aux entreprises parapubliques, la présence de l'actionnariat étranger a favorisé un transfert de connaissances en termes de gouvernance, donc de contrôle.

4.2. Nature de contrôle de gestion des entreprises camerounaises, djiboutiennes et sénégalaises

Après la question de l'usage des outils de contrôle de gestion, notre étude a porté aussi une autre question de recherche complémentaire à la première et s'est intéressée si le noyau dur du contrôle de gestion (budgets, reporting, comptabilité de gestion et tableau de bord opérationnel) plus ou moins développé dans les entreprises qui sont dotées d'un degré d'instrumentation important fonctionne de manière homogène avec les autres pratiques managériales (évaluation du personnel, recrutement sur compétences, carrière en fonction des objectifs atteints, communication entre la hiérarchie et les employés, fréquence de réunions de reporting, ...). Les résultats obtenus ont montré encore une nature de contrôle de gestion très hétérogène entre les filiales multinationales, les entreprises publiques et parapubliques et les entreprises privées locales.

Comme nous l'avons vu ci-dessus, les filiales retenues dans les trois pays ont des outils de contrôle de gestion très variés et développés qui les aident sur tout le processus de contrôle de gestion : depuis les prévisions (budgets) jusqu'au suivi de la performance (tableau de bord opérationnel et reporting) sans oublier dans l'aide à la décision (comptabilité de gestion). Il est certain maintenant que ces outils sont au cœur du système de pilotage de la performance de ces filiales. Quant à leur cohérence sur les autres pratiques managériales, les résultats ont révélé qu'ils fonctionnent tous ensemble comme un système global et efficace. Il existe en majorité un système d'évaluation annuel et individuel (soit 67% tout pays confondu), les carrières sont construites en fonction de l'atteinte des objectifs (75%) et le recrutement se fait sur des compétences avérées (71%). Parmi les vingt-quatre filiales en total, quinze d'entre – elles disposent d'un contrôleur de gestion qui a une forte autorité et qui oriente plus les comportements des managers vers les objectifs fixés plutôt que d'aider seulement à la prise de décision. Les cinq filiales qui ont un contrôle organisationnel composé de contrôles formel (outils de contrôle de gestion) et informel sont composées de trois banques islamiques implantées à Djibouti. Elles appartiennent à des investisseurs de la région et non à des grands groupes occidentaux. Les outils de contrôle de gestion ne sont pas les seuls dispositifs qui orientent les comportements des employés. Il y a aussi d'autres facteurs socioculturels, comme la religion et l'appartenance aux mêmes membres de la famille voire du même groupe ethnique, qui occupent également une place importante dans ces filiales. Certains employés affichent des signes religieux au niveau de leurs vêtements (surtout chez les femmes dont une bonne partie est entièrement voilée) et dans leurs comportements. Pour ne pas mélanger les clients masculins et féminins dans la file d'attente devant les différents guichets de retrait et de dépôt d'argent, les banques ont créé à l'occasion des guichets spécifiques aux femmes et ce sont des employées qui leur servent dans la majorité du temps. Certains employés ont des liens de parenté ou du même groupe ethnique avec les hauts dirigeants et les recrutements se font très souvent sur recommandation. Un directeur financier d'une banque islamique de la place à Djibouti nous a

dit ceci : « *la religion est trop présente dans l'esprit des employés et comme il s'agit d'une banque et qu'il y a des fonds à manipuler les hauts cadres font confiance à leurs employés car ils savent que ces derniers vont toujours exécuter leur travail en ayant à la tête si la chose qu'ils vont faire est bon pour la religion ou non* ». Il rajouta plus tard dans son intervention ceci : « *une bonne partie des employés ont des liens de parenté ou du même groupe ethnique aux propriétaires et aux hauts responsables. Les responsables leur disent que tout ça vous appartient et c'est pour l'intérêt de la famille. Alors, il faut préserver tout ça et agir pour l'intérêt de la banque afin de sauvegarder aussi longtemps la pérennité de la banque* ».

Malgré leur faible part dans l'échantillon (soit 9%), les entreprises parapubliques disposent et utilisent également les outils de contrôle de gestion autant que les filiales. Leurs contrôleurs de gestion sont à la fois au service des dirigeants et des opérationnels, la communication entre la hiérarchie et les employés est développée, la culture du résultat (c'est-à-dire l'intérêt porté à la performance financière) est trop présente dans l'évaluation des salariés et il existe des réunions de reporting tenues de manière régulière. Nous pouvons dire que ces entreprises ont un contrôle de gestion qui est en transition vers un fonctionnement comme les filiales et les pratiques formelles managériales sont très proches de ce dernier. Il existe une certaine interdépendance entre – eux.

Contrairement aux entreprises parapubliques, les entreprises publiques sont celles qui disposent plus d'un package de contrôle formel et informel (53% tout pays confondu). Nous avons constaté dans notre première question de recherche qu'elles utilisent fréquemment le budget qui est un outil incontournable pour elles dans l'allocation des ressources. Au moment de l'exécution, elles suivent des longues procédures pour l'autorisation des dépenses (contrôle administratif). Mais, les budgets sont établis sans qu'il y ait derrière une certaine évaluation des salariés (soit 73% des cas) ; car l'obsession d'apprécier la performance financière (résultat) n'est pas une priorité comme les filiales. C'est pourquoi le reporting est moins réalisé dans ces entités publiques et il constitue un outil peu utilisé. Néanmoins, d'autres pratiques informelles coexistent à côté des budgets et du contrôle administratif (procédures). Il s'agit du recrutement qui est effectué le plus souvent sur recommandation et non sur des compétences avérées (48%), la communication n'est pas développée entre la hiérarchie et les salariés (70%) et les réunions de reporting sont organisées en cas de nécessité ou d'urgence (70%). Du côté de l'acteur, les contrôleurs de gestion disposent une faible autorité et se limitent beaucoup plus à la prise de décision (65%). Bref, leur manque de flexibilité est expliqué sur le fait que le contrôle ne porte pas sur l'action mais sur la procédure. C'est pourquoi les pratiques existant dans les entreprises publiques fonctionnent de manière indépendante dans les trois pays.

Les entreprises privées locales représentent la part importante dans notre échantillon (soit 37 entreprises sur les 88 entreprises étudiées). Dans cette catégorie d'entreprises formelles, les résultats obtenus sont très hétérogènes entre les trois pays. D'après le tableau n°4, nous pouvons lire que treize PME locales (tout pays confondu) ont peu d'outils de contrôle de gestion. Sept parmi ces treize PME appartiennent à des autochtones djiboutiens ou à des investisseurs de la région qui n'ont aucun outil de contrôle de gestion. Comme nous l'avons dit ci-dessus, ces entreprises privées locales privilégient la gestion au jour le jour et la supervision directe pour contrôler le travail de leurs employés. Elles ne se soucient aucun objectif à suivre puisqu'elles ne font aucune prévision (le budget y est totalement absent). La question de la survie passe avant celle de la rentabilité. Du fait de l'absence d'un système de pilotage de la performance, ces entreprises privilégient beaucoup plus aux contrôles informels que Malmi et Brown (2008)

ont placé au haut de leur typologie (importance accordée aux clans, à la famille et aux valeurs culturelles). Elles sont alors influencées par le contexte socio-culturel du pays qui guide les choix des dirigeants. Les autres entreprises qui utilisent les outils de contrôle de gestion se répartissent entre celles (soit 51%) qui ont une démarche formelle de contrôle de gestion (prévisions – actions – résultats) avec des pratiques formelles cohérentes avec cette dernière (évaluation individuelle, recrutement sur des compétences avérées, communication très fluide entre la direction générale et les employés, récompense des salariés à travers des tableaux d'honneur) et celles où les dispositifs du contrôle de gestion existent sans aucune interdépendance possible avec d'autres pratiques formelles et informelles (soit 14%). Cette part élevée d'entreprises qui ont des outils cohérents aux autres pratiques managériales représente en majorité des PME locales camerounaises et sénégalaises très atypiques. Elles sont installées dans les différentes capitales et sont plus modernes avec des cadres formés. Le capital n'appartient pas dans leur majorité à une seule famille (comme c'est le cas pour Djibouti) et leurs activités relevant dans des secteurs très réglementés exigent des processus internes très complexes.

Bref, les entreprises formelles camerounaises, djiboutiennes et sénégalaises (filiales, publiques, parapubliques et privées locales) emploient des pratiques de contrôle de gestion diverses et ces dernières s'articulent de manière cohérente (contrôle de gestion « as a system ») ou non (contrôle organisationnel « as a package ») aux autres pratiques formelles et informelles. Le système de contrôle de gestion de la majorité des filiales étudiées, qu'elles soient au Cameroun, à Djibouti et au Sénégal, suit le même processus formel que Otley et Ferreira (2009) ont présenté dans leur schéma (voir figure n°1) afin d'expliquer le système de management de la performance. Les facteurs socioculturels présentés par ces deux auteurs sous forme de variables contextuelles n'ont pas leur place dans ces filiales. Les entreprises parapubliques ont un fonctionnement en transition comme les filiales grâce à la présence de l'actionnariat étranger. Les entreprises publiques disposent en majorité un package de contrôle formel et de pratiques qui n'ont pas de lien avec le contrôle de gestion et enfin nous ne pouvons pas trancher pour les entreprises privées locales. Même si la moitié des PME locales (51%) ont des outils cohérents formant un système, il est difficile de dire que la nature du contrôle de gestion de toutes les PME étudiées (tout pays confondu) est de type « as a system ». Les PME sélectionnées au Cameroun et au Sénégal sont atypiques (toutes installées dans les capitales) et il manque dans notre échantillon celles qui sont actives dans des régions plus ou moins développées.

Conclusion

Notre étude est une première en son genre car elle a été réalisée sur trois pays d'Afrique (Cameroun, Djibouti, Sénégal) qui ont des écosystèmes différents. Elle a mis en évidence d'un côté que les entreprises formelles de ces trois pays ont des pratiques de contrôle de gestion très diverses (instrumentation du contrôle de gestion et usage des outils très différents entre les filiales multinationales, les entreprises publiques et parapubliques et les entreprises privées locales) et de l'autre côté que la nature de leur contrôle de gestion présente des caractéristiques très différentes. Les filiales sont plus poussées vers la rationalité économique et disposent un système cohérent dans lequel le noyau dur du contrôle de gestion (budgets, reporting, comptabilité de gestion, tableau de bord opérationnel) fonctionne de manière homogène avec

les autres pratiques formelles managériales (ressources humaines, communication interne, fréquence des réunions de reporting, stratégie, ...). Les entreprises parapubliques ont un contrôle de gestion « as a système » qui est en transition vers un fonctionnement comme les filiales. Les entreprises publiques ont un assemblage de contrôle organisationnel composé de contrôle formel (budgets, reporting, contrôle administratif) et de pratiques très éloignées du contrôle de gestion (recrutement souvent réalisé sur recommandation, une faible communication entre les employés et la direction générale et des réunions faites par nécessité). Quant aux entreprises privées locales, nous ne pouvons pas trancher sur la nature de leur contrôle de gestion.

Notre étude a contribué à la connaissance de la nature du contrôle de gestion des entreprises formelles en Afrique. Elle est non seulement indispensable pour la formation des cadres locaux et des étudiants du continent mais aussi important pour des chercheurs comme nous afin de réfléchir certaines pistes d'amélioration possibles sur les systèmes globaux de pilotage de la performance de ces entreprises (outils, méthodes, fonction, démarche,). Toutefois, elle présente certaines limites. Les résultats de notre étude sont obtenus grâce à des entretiens semi-directifs que nous avons mené auprès de quatre-vingt-huit entreprises (tout pays confondu). Même si nous avons privilégié cette technique d'enquête (plutôt que le questionnaire en ligne), elle n'est pas exempte de critiques. Les réponses des interviewés pourraient ne pas concerner à la réalité de leur entreprise. La taille de l'échantillon de notre étude est disproportionnée dans chaque pays. Seulement, dix-huit entreprises sénégalaises ont été étudiées dans notre étude. Nous avons quatre entreprises publiques sénégalaises contrairement à douze entreprises chez Djibouti. Cela constitue un échantillon non représentatif du Sénégal. Enfin, les PME camerounaises et sénégalaises forment un échantillon de PME atypiques. Seules, les PME locales résidant dans les capitales sont étudiées. A Djibouti, le problème ne se pose pas car les PME importantes sont installées dans la capitale. Pour le besoin de notre étude, nous avons sélectionné celles qui dépassent plus de 50 salariés et qui représentent l'économie de Djibouti. Donc, l'étude pourrait être approfondie en prenant en compte la localisation dans des zones plus ou moins développées au Cameroun et au Sénégal, la formation des dirigeants propriétaires, le degré de modernisation des activités, ...

Bibliographie

Alink, B. (2013). Influence of an American parent on Management Control Systems in a Dutch subsidiary. *Master's Thesis in Industrial Engineering & Management*.

Alvesson, M., Karreman, D. (2004). Interfaces of control. technocratic and socio-ideological control in a global management consultancy firm. *Accounting Organizations and Society* 29: 423–444.

Anthony, R. (1965). Planning and Control Systems: A Framework for Analysis. *Boston, Harvard University*.

Awaleh Osman, M., Meyssonier, F. (2019). Les pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises de Djibouti. *Recherches en Sciences de Gestion*, n°131, 113 à 134.

- Ayoub, M. (2018). Configuration des outils du control package selon la théorie du couplage lâche : étude multicas des grandes coentreprises françaises basées au Qatar. *Thèse de doctorat soutenue à l'Université Paris Dauphine*.
- Bampoky, B., Meyssonier, F. (2012). L'instrumentation du contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal. *Recherches en Sciences de Gestion*, n°92, 59 – 80.
- Barbelivien, D., Meyssonier, F. (2017). L'évaluation des salariés est-elle un objet-frontière entre contrôle de gestion et GRH ? *Revue Finance et Gestion*.
- Berglund, M., Rapp, G. (2010). Management control system package of IKEA Backebol. *Bachelor Thesis in Business Administration*.
- Berland, N. (2005). Les grands auteurs en contrôle de gestion. *EMS*.
- Bescos, P.L., Charaf, K. (2018). Initiation au contrôle de gestion. *Ellipses*.
- Bogered, G., Rundquist, C. (2016). Management Control Systems as a Package and the Impact on Organizational Ambidexterity A Case Study of a R&D Organization in a Swedish Medical Technology Company. *Master's Thesis in Business and Economics*.
- Boitier, M. *et al.* (2013). Contrôle de gestion interactif : Commercial, Supply Chain, RH, Environnement. *DUNOD*.
- Bonner, S.E., Sprinkle, G.B. (2002), The Effects of Monetary Incentives on Effort and Task Performance: Theories, Evidence, and a Framework for Research. *Accounting, Organizations and Society*, 27 (4-5): 303-345.
- Bruns Jr., W. J., Waterhouse, J. H. (1975). Budget control and organization structure. *Journal of Accounting Research* (Autumn), 13, 177-203.
- Challenges and Research Directions. *Management Accounting Research*, 19, 287–300.
- Chapman, C. S. (1998). Accountants in organizational networks. *Accounting, Organizations and Society*, 23(8), 737-766.
- Chenhall, R.H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 127–168.
- Child, J. (1972). Organizational Structure, Environment and Performance: The Role of Strategic Choice. *Sociology*, Vol. 6, No. 1, 1972, 1-22.
- Clegg, S., Kornberger, M., Pitsis, T. (2005). Managing and Organizations: An Introduction to Theory and Practice. *Organization Theory and Design*. West, St. Paul, MN.
- Collier, P.M., (2005). Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting. *Management Accounting Research* 16, 321.
- Dahlbom, M., Hansson, S. (2015). Management Control Packages in a start-up context – an explorative study of start-up companies in the IT-industry. *Bachelor Thesis in Business Administration*.

- Dropulic, I., Rogosic, A. (2014). Formalization of management control systems: a study of companies in Croatia. *Croatian Operational Research Review*.
- Fisher, J.G. 1998. Contingency theory, management control systems and firm outcomes: past results and future directions. *Behavioral Research in Accounting* 10 (Supplement), 47–57.
- Flamholtz, E., Das, T., Tsui, A. (1985). Toward an integrative framework of organizational control. *Accounting Organizations and Society* 10 (1), 35–50.
- Flamholtz, E.G. (1983). Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: theoretical and empirical perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 8, 153–169.
- Grabner, I., Moers, F. (2013). Management control as a system or a package? Conceptual and empirical issues. *Accounting Organizations and Society*, 38(6-7), 407-419.
- Green, S., Welsh, M. (1988). Cybernetics and dependence: reframing the control concept. *Academy of Management Review*, 13 (2), 287–301.
- Hared, B.A, et al. (2013). Management Control Patterns in the Traditional Societies: A Case Study in Somalia. *Australian Journal of Business and Management Research* Vol.3 No.09: 01-15.
- Hared, B.A, et al. (2014). Management control practices in Somalia's traditional clannish society. *Procedia - Social and Behavioral Sciences* 164, 415 – 420.
- Harrison, G. L., McKinnon, J. L. (1999). Cross-cultural research in management control systems design: a review of the current state. *Accounting, Organizations and Society*, 24(5/6): 483-506.
- Hirsch, D. et al. (2013). *Le grand livre du contrôle de gestion*. Eyrolles.
- Kaplan, R.S., Norton, D.P. (1992). The balanced scorecard: measures that drive performance. *Harvard Business Review*, January–February, 71–79.
- King, R., Clarkson, P. (2015). Management control system design, ownership, and performance in professional service organizations. *Accounting, Organizations and Society* 45 (2015), 24–39
- Kol, J.K. (2013). Management Control Systems for a Hybrid Business Strategy: An exploratory case study of a Dutch food-retailer. *MSc. Thesis*.
- Langfield-Smith (1997). Management Control Systems and Strategy: A critical review. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, n°2, 207-232.
- Malmi, T., Brown, D.A. (2008). Management Control Systems as a Package – Opportunities. *Management Accounting Research* 19 (4), 287–300.
- Merchant, K.A., Van der Stede, W.A. (2003). *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives*. Harlow, UK: Financial Times/Prentice Hall.
- Meyssonier, F. (2013). Nouveaux repères et nouveaux espaces du contrôle de gestion : le cas des activités de services. *Comptabilité sans Frontières*. The French Connection.

- Mohd Alwi, N., Abdul Khalid, AK (2009). A case study of the performance management system in a Malaysian government linked company. *Journal of Accounting & Organizational Chang* (2), 243-276.
- Nobre, T. (2001, b). Le contrôleur de gestion de la PME ». *Comptabilité Contrôle Audit*, Vol. 1, n°7, p. 129-146.
- Otley, D.T. (1978). Budget Use and Managerial Performance. *Journal of Accounting Research*, 16 (1), 122–149.
- Otley, D.T. (1980). The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5 (4), 413–428.
- Otley, D.T. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10, 363–382.
- Otley, D.T., Ferreira, A. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*.
- Sandelin, M. (2008). Operation of Management Control Practices as a Package – A Case Study on Control System Variety in a Growth Firm Context. *Management Accounting Research* 19(4), 324-343.
- Santin, S., Van Caillie, D. (2008). Le design du système de contrôle de gestion des pme : une quête de stabilité adaptative. Cahier de recherche n° 200811/01.
- Simons, R. (1995). Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal. *Boston, MA: Harvard Business School Press*.
- Sorsanen, J. (2009). Examining Management Control Systems Packages and Organizational Ambidexterity – Case Tekla Oyj. Accounting Master's thesis (Finlande).
- Suvi, T. (2016). Formalization of Management Control System. *Master's Thesis in Management and Organization*.

Annexe 1 : Questionnaire de l'étude

1. Caractéristiques de l'entreprise

- Quelle est la raison sociale de votre entreprise ?
- Quel est le statut juridique de votre entreprise ?
- Quel est votre secteur d'activité ?
- Quelle est la date de création de votre entreprise ?
- Combien des salariés compte votre entreprise ?
- Quelle est la propriété du capital ?
- Quel est votre chiffre d'affaires estimé (pour l'année 2018) ?
- Votre entreprise est – elle contrôlée par une autre entité ? Si oui, laquelle ? Depuis combien de temps ?
- Votre entreprise a – t – elle des filiales, succursales ou agences ? Si oui, au niveau national, à l'étranger ou bien les deux (indiquer leur nombre) ?

2. Profil et place du contrôleur de gestion

- Y – a – t – il un service de contrôle de gestion dans votre entreprise ? Si « non », répondez à la question 2.2.
- Qui s'occupe de la fonction contrôle de gestion dans votre entreprise ?
- Combien d'années d'ancienneté avez-vous dans votre poste actuel ?
- Qui est votre responsable hiérarchique ?
- Quelle est votre niveau d'étude le plus élevé ?
- Quelles sont vos missions et de votre relation avec la Direction générale et avec les autres managers de votre entreprise ?
- Quel est le ou les logiciel(s) que vous utilisez dans votre fonction ?

3. Outils de contrôle de gestion

- Quels sont les outils de contrôle de gestion utilisés dans la fonction contrôle de gestion de votre entreprise ? Il faut préciser pour chaque outil la fréquence d'utilisation.

Outils de contrôle de gestion	Absents	Faiblement utilisés	Un peu utilisés	Très utilisés
Prévisions budgétaires annuelles				
Reporting mensuel et contrôle des écarts réel/prévu				
Comptabilité de gestion				
Tableau de bord stratégique ou <i>Balanced Scorecard</i> pour la direction				
Tableaux de bord opérationnels dans les fonctions				

4. Contrôle de gestion *as a system* ou *as a package*

Propositions	Tout à fait d'accord	Plutôt d'accord	Aucune de deux propositions ne convient	Plutôt d'accord	Tout à fait d'accord	Propositions
Aucune évaluation individuelle formalisée						Notation des salariés de façon annuelle, individualisée et formalisée
Carrière en fonction d'éléments non formels et divers						Carrière en fonction de l'atteinte des objectifs annuels
Contrôleur de gestion avec faible autorité						Contrôleur de gestion avec forte autorité
Contrôleur de gestion se limitant à aider à la prise de décision						Contrôleur de gestion orientant le comportement des employés
Recrutement sur recommandation						Recrutement sur compétences avérées
Objectifs divers, locaux et multicritères prenant en compte des dimensions culturelles ou des valeurs						Culture du résultat (performance financière en CA ou en quantités produites ...)
Gestion par les valeurs adaptées aux personnes et aux contextes						Gestion par des règles homogènes pour tous et partout
Ajustements – adaptations (gestion au jour le jour)						Prévision – planification systématiques
Faible communication entre la hiérarchie et les autres employés						Communication très développée entre la hiérarchie et le reste de l'entreprise
Réunions ponctuelles organisées en cas de nécessité ou d'urgence						Réunions de <i>reporting</i> avec des analyses d'écart budgétaires mensuelles
Quand nous sommes sur cet autre côté du tableau, nous avons des pratiques de gestion qui ne fonctionnent pas de manière homogène avec le contrôle de gestion. Ils forment un assemblage du contrôle organisationnel.				Quand nous sommes sur ce côté du tableau, nous avons des pratiques de gestion qui forment un système cohérent avec les outils de contrôle de gestion.		

5. Êtes-vous satisfait du contrôle de gestion tel qu'il est organisé ? Si non quelles voies d'amélioration vous semblent nécessaires ou utiles ?

Annexe 2 : Listes des entreprises Camerounaises étudiées

Numéro	Raison sociale	Anonymat	Forme Juridique	Activité	Effectif	Propriété du capital	Personne(s) rencontrée(s)
1	Institut Universitaire de la côte	EPL2	Institut privé d'enseignement supérieur	Enseignement	55	Privée locale	RH + Comptable
2	Jutrans	EPL3	SARL	Transport et logistique	51	Privée locale	Contrôleur interne
3	Hellmann Solena	EF1	Société Anonyme	Transport et logistique	200	Filiale	Contrôleur interne
4	NSIA Assurance	EF2	Société Anonyme	Assurance	561	Filiale	Contrôleur de gestion
5	CCA Bank	EF3	Société Anonyme	Banque	53	Filiale	Chef de division contrôle de gestion
6	Société nouvelle des cocotiers	EPL5	Société Anonyme	Services aux entreprises	358	Privée locale	Directeur financier
7	Ecobank	EF4	Société Anonyme	Banque	250	Filiale	Deputy CFO
8	Société Civile Immobilière	EPL6	SARL	Immobilier	52	Privée locale	Comptable
9	Standard Chartered Bank	EPL7	Société Anonyme	Banque	90	Privée locale	Gestionnaire de compte multinationales
10	KALFRELEC	EPL8	SARL	Bâtiment et travaux publics	220	Privée locale	Contrôleur financier
11	ALPICAM INDUSTRIES / GRUMCAM / ALPICAM EFA	EF5	SARL	Industrie Bois	1500	Filiale	Cost Controller
12	SEG CAMEROUN	EF6	SARL	Bâtiment et travaux publics	101	Filiale	Comptable
13	Viettel Cameroun	EF7	Société Anonyme	Télécommunication et technologie de l'information	923	Filiale	RH
14	Entreprise commerciale d'import et d'export des produits agroalimentaires	EF8	Société Anonyme	Agroalimentaire	250	Filiale	Comptable/chargé des opérations
15	INSTITUT SUPERIEUR DE MANAGEMENT	EPL9	Société Anonyme	Enseignement	57	Privée locale	Chef comptable
16	SEG CAMEROUN SARL	EF9	SARL	Bâtiment et travaux publics	102	Filiale	Comptable
17	CAMEROON CITIZEN'S OIL	EPL11	Société Anonyme	Hydrocarbure	52	Privée locale	Contrôleur interne
18	ENEO, production d'électricité	EPP1	Société Anonyme	Production et distribution électricité	3600	Parapublique	Chef de département financial reporting

19	CAMLAIT	EPL12	Société Anonyme	Agroalimentaire	500	Privée locale	Chef comptable
20	STARSTEL	EPL13	SARL	Télécommunication et technologie de l'information	130	Privée locale	CEO
21	Hôpital Général de Douala	EP1	Entreprise publique	Santé	602	Publique	Chef de département de l'audit interne et du contrôle de gestion
22	MIT CHIMIE SARL	EPL14	SARL	Industrie chimique	88	Privée locale	Contrôleur de gestion
23	Afriland First Bank	EF10	Société Anonyme	Banque	580	Filiale	Directeur de contrôle
24	Cameroon Oil Transportation Company (COTCO)	EPP2	Société Anonyme	Hydrocarbure	226	Parapublique	Accounting Supervison
25	INSTITUT UNIVERSITAIRE CATHOLIQUE SAINT JEROME DE DOUALA	EPL15	Institut privé d'enseignement supérieur	Enseignement	120	Privée locale	Agent Comptable
26	Société commerciale de banque Cameroun	EPP3	Société Anonyme	Banque	600	Parapublique	Responsable du contrôle de gestion
27	Société Générale Cameroun	EPP4	Société Anonyme	Banque	631	Parapublique	Chef comptable
28	HYSACAME	EPL16	Société Anonyme	Service	PLUS DE 2000	Privée locale	Responsable du contrôle de gestion
29	CMC COMPLEXE METALLURGIQUE DU CAMEROUN	EPL17	Société Anonyme	Industrie lourde	200	Privée locale	Directeur des opérations adjoint
30	GANYOOME CMR	EPL18	Société Anonyme	Télécommunication et technologie de l'information	105	Privée locale	Directeur des affaires financières
31	SOREPCO	EPL19	Société Anonyme	Commerce	500	Privée locale	Contrôleur de gestion
32	CAMTEL SA	EP2	Société Anonyme	Télécommunication et technologie de l'information	3200	Publique	Chef comptable
33	CAMPOST SA	EP3	Société Anonyme	Service	2151	Publique	Chef comptable

Annexe 3 : Listes des entreprises Djiboutiennes étudiées

Numéro	Raison sociale	Anonymat	Forme Juridique	Activité	Effectif	Propriété du capital	Personne(s) rencontrée(s)
1	Etablissement Coubèche	EPL1	SARL	Production des boissons gazeuses	367	Privée locale	Directeur Administratif et financier + Contrôleur de gestion
2	Glacières Coubèches	EPL2	SARL	Grande distribution et Ravitaillement des navires	231	Privée locale	Directeur financier
3	Djibouti TELECOM	EP1	Société Anonyme	Télécommunication	1 400	Publique	Responsable du département de Contrôle de gestion et de contrôle interne
4	Bank of Africa MER ROUGE	EF1	Société Anonyme	Banque	170	Filiale	Directeur financier + Directeur des RH
5	Marill AUTOMOTIVE	EPL3	SARL	Vente et Réparation d'automobile	140	Privée locale	Directeur Financier + Contrôleur de Gestion + Directeur des RH
6	Doraleh Multipurpose Port	EP2	Société Anonyme	Transport et logistique	631	Publique	Responsable du service de contrôle de gestion
7	Transit MARILL	EPL4	SARL	Transport et logistique	188	Privée locale	Directeur Comptable et Financier + Contrôleur de gestion
8	BCIMR	EF2	Société Anonyme	Banque	265	Filiale	Directeur financier + Contrôleur de gestion
9	Imprimerie Nationale	EP3	Entreprise publique	Imprimerie (Production par commande)	83	Publique	Agent comptable
10	Electricité de Djibouti	EP4	Entreprise publique	Production de l'Electricité	1031	Publique	Agent comptable + Directeur administratif
11	ONEAD	EP5	Entreprise publique	Production et Distribution de l'Eau et Assainissement	914	Publique	Agent comptable
12	Massida Logistics	EPL5	SARL	Transport et logistique	120	Privée locale	Directeur financier + Contrôleur de gestion
13	La Poste de Djibouti	EP6	Entreprise publique	Postale	208	Publique	Agent comptable
14	Autorité des zones franches et des ports	EP7	Entreprise publique	Services aux entreprises	130	Publique	Agent comptable
15	Air Djibouti	EP8	Entreprise publique	Transport et logistique	273	Publique	Responsable du département de contrôle de gestion et de l'audit interne + Responsable du département des ressources humaines
16	Cimenterie d'Ali-Sabieh	EP9	Société Anonyme	Production et Commercialisation du Ciment	95	Publique	Agent comptable
17	SIHD	EP10	Entreprise publique	Hydrocarbure	106	Publique	Agent comptable

18	Etablissements Al Gamil	EPL6	SARL	Commerce et Distribution	566	Privée locale	Directeur financier
19	Salam African Bank	EF3	Société Anonyme	Banque	134	Filiale	Directeur financier + Directeur des RH
20	Etablissements Waberi	EPL7	SARL	Commerce et Distribution	103	Privée locale	Responsable du département de la comptabilité
21	Mega bureautique	EPL8	SARL	Commerce et Distribution	82	Privée locale	Chef comptable
22	Nougaprix	EPL9	SARL	Commerce et Distribution	154	Privée locale	Responsable du service de comptabilité
23	Saba Islamic Bank	EF4	Société Anonyme	Banque	60	Filiale	Directeur financier
24	East Africa Bank	EF5	Société Anonyme	Banque	101	Filiale	Directeur financier
25	Sheraton Hôtel	EF6	SARL	Hôtellerie et tourisme	230	Filiale	Directeur Administratif et financier
26	MTS	EF7	Société Free Zone	Transport et logistique	271	Filiale	Directeur financier + Responsable des RH
27	Exim Bank	EF8	Société Anonyme	Banque	81	Filiale	Directeur financier + Contrôleur de gestion
28	Anciens Comptoirs RIES	EF9	SARL	Vente et Réparation d'automobile	86	Filiale	Directeur financier
29	ATD GIE	EF10	Société Free Zone	Agence maritime, Transitaire et Transport	55	Filiale	Directeur Administratif et financier
30	Media Home	EPL10	SARL	Fabrication des meubles	105	Privée locale	Directeur financier
31	Agence Djiboutienne de la Route	EP11	Entreprise publique	Services de la Route (Entretien, péages, ...)	214	Publique	Agent comptable
32	Société Immobilière de Djibouti	EP12	Entreprise publique	Construction, vente et location des maisons/appartements	180	Publique	Agent comptable
33	Entreprise Douda	EPL11	SARL	Production et Commercialisation du lait et des yaourts	95	Privée locale	Directeur financier
34	Kempinski HOTEL	EF11	Société Anonyme	Hôtellerie et tourisme	252	Filiale	Directeur financier
35	Aéroport international de Djibouti	EP13	Entreprise publique	Transport et logistique	321	Publique	Agent comptable
36	Etablissements WASSEL	EPL12	SARL	Commerce et Distribution	104	Privée locale	Responsable du département de la comptabilité et de la finance
37	Horizon Djibouti Terminal Limited	EP14	Société Free Zone	Hydrocarbure	195	Publique	Directeur financier

Annexe 4 : Listes des entreprises Sénégalaises étudiées

Numéro	Raison sociale	Anonymat	Forme Juridique	Activité	Effectif	Propriété du capital	Personne(s) rencontrée(s)
1	CBAO SENEGAL	EPL1	SA	Automobile	240	Privé national et privé étranger	Contrôleur de gestion
2	LOTIERIE NATIONANLE SENEGALAISE	EP1	SA	LOTIERIE	1150	Public	Contrôleur de gestion
3	NEUROTECH SA	EPL2	SA	Télécommunication	67	Privé national et privé étranger	Chef comptable
4	SOCIETE NATIONALE DES HLM	EP2	EPIC	Habitat Social	178	Public	Contrôleur de gestion
5	SENELEC	EP3	SA	Production et distribution de l'eau et de l'électricité	3000	Public	Contrôleur de gestion
6	SOCIETE NATIONALE DE TELECOMMUNICATIONS (SONATEL)	EF1	SA	Télécommunication		Privé étranger, Privé national et Etat	Contrôleur de gestion
7	CBAO Groupe A W B	EF2	SA	Banque Finance Assurance	1000	Privé étranger, Privé national et Etat	Contrôleur de gestion
8	ORANGE SENEGAL	EF3	SA	Télécommunication	plus de 1800	Privé étranger, Privé national et Etat	Contrôleur de gestion
9	LIBRAIRIE AUX 4 VENTS	EPL3	SARL	Commerce	53	Privé étranger	Chef comptable
10	INSTITUT DE TECHNOLOGIE ALIMENTAIRE	EP4	EPIC	Commerce	500	Privé étranger, Privé national et Etat	Contrôleur de gestion
11	CDE	EPL4	SA	Bâtiment Travaux Public	250	Privé	Contrôleur de gestion
12	CIEL OIL	EPL5	SA	Distribution d'hydrocarbures	51	Privé national	Chef comptable

13	PETIT TRAIN DE BANLIEUE	EP5	SA	Transport ferroviaire	161	Public	Chef comptable
14	CAISSE DE SECURITE SOCIALE	EP6	Institut de prévoyance Sociale de droit privé	Prévoyance sociale	350	Privé national et Etat	Contrôleur de gestion
15	CNART ASSURANCE	EPL6	SA	Banque Finance Assurance	60	Privé national	Directeur Administratif et Financier
16	WARI	EPL7	SA	FinTech	137	Privé national	Chef comptable
17	SOCIETE AFRICAINE DE RAFFINAGE	EPL8	SA	Raffinage pétrole brut	263	Privé étranger, Privé national et Etat	Contrôleur de gestion
18	SENEGALAISE DE L'AUTOMOBILE	EPL9	SA	Automobile	300	Privé national et privé étranger	Contrôleur de gestion

Annexe n°5 : Répartition statistique des entreprises étudiées en fonction des notes obtenues sur l'usage des outils de contrôle de gestion

Catégorie d'entreprise Note totale	Entreprises publiques			Entreprises parapubliques			Entreprises privées locales			Filiales des groupes multinationaux			TOTAL (tout pays confondu)
	Cameroun	Djibouti	Sénégal	Cameroun	Djibouti	Sénégal	Cameroun	Djibouti	Sénégal	Cameroun	Djibouti	Sénégal	
0								7					7
1													0
2							1						1
3			1				3						4
4		2						1	1		1		5
5		1											1
6		3	1				1			1			6
7		4					2	1		2	3		12
8		1				1	1	1	1	1	1		7
9						1				1	2	1	5
10	2	1			1		1	2			4		11
11	1		1				2		2	2			8
12				2			3		1				6
13			1		1		1		3	2			8
14												1	1
15				2			1		1	1		1	6
TOTAL	3	12	4	4	2	2	16	12	9	10	11	3	88

Annexe n°6 : Répartition des entreprises en fonction du degré d'instrumentation en contrôle de gestion (par catégorie et par pays)

Catégorie d'entreprises	Pays	Nombre d'entreprises par catégorie et par pays	Degré d'instrumentation			
			Nombre des entreprises ayant une note inférieure ou égale à 5 = Degré d'instrumentation faible	%	Nombre des entreprises ayant une note supérieure à 5 = Degré d'instrumentation fort	%
Filiales des multinationales	Cameroun	10	0	0%	10	100%
	Djibouti	11	1	10%	10	90%
	Sénégal	3	0	0%	3	100%
Entreprises publiques	Cameroun	3	0	0%	3	100%
	Djibouti	12	3	25%	9	75%
	Sénégal	4	1	33%	3	67%
Entreprises parapubliques	Cameroun	4	0	0%	4	100%
	Djibouti	2	0	0%	2	100%
	Sénégal	2	0	0%	2	100%
Entreprises privées locales	Cameroun	16	4	25%	12	75%
	Djibouti	12	8	67%	4	33%
	Sénégal	9	1	11%	8	89%

Annexe n°7 : Degré d'usage de chaque outil de contrôle de gestion (par catégorie et par pays)

Outils de contrôle de gestion	Cameroun				Djibouti				Sénégal			
	Entreprises publiques	Entreprises parapubliques	Entreprises privées locales	Filiales	Entreprises publiques	Entreprises parapubliques	Entreprises privées locales	Filiales	Entreprises publiques	Entreprises parapubliques	Entreprises privées locales	Filiales
Budgets	Très utilisé (100%)	Très utilisé (100%)	Très utilisé (44%)	Très utilisé (50%)	Très utilisé (100%)	Très utilisé (100%)	Absent (67%)	Très utilisé (64%)	Très utilisé (100%)	Très utilisé (100%)	Très utilisé (56%)	Très utilisé (100%)
Reporting	Peu utilisé (100%)	Très utilisé (100%)	Faiblement utilisé (38%)	Très utilisé (50%)	Faiblement utilisé (84%)	Très utilisé (100%)	Peu utilisé (33%) Absent (58%)	Très utilisé (90%)	Très utilisé (25%) Absent (50%)	Très utilisé (100%)	Très utilisé (33%) Peu utilisé (33%)	Très utilisé (100%)
Comptabilité de gestion (CG)	Peu utilisé (100%)	Peu utilisé (50%)	Très utilisé (31%) Absent (31%)	Peu utilisé (40%)	Peu utilisé (41%) Absent (42%)	Faiblement utilisé (100%)	Absent (75%)	Faiblement utilisé (34%)	Très utilisé (50%)	Faiblement utilisé (50%)	Très utilisé (78%)	Très utilisé (67%)
Tableau de bord opérationnel	Faiblement utilisé (66%)	Peu utilisé (50%)	Très utilisé (43%)	Peu utilisé (50%)	Peu utilisé (50%)	Très utilisé (100%)	Très utilisé (25%) Absent (58%)	Très utilisé (54%)	Absent (50%)	Faiblement utilisé (50%)	Peu utilisé (56%)	Très utilisé (67%)
Tableau de bord stratégique	Peu utilisé (100%)	Peu utilisé (50%)	Absent (37%)	Absent (30%)	Absent (100%)	Absent (50%)	Absent (100%)	Absent (100%)	Absent (50%)	Absent (50%)	Absent (33%)	Très utilisé (67%)

CONCLUSION GENERALE

Avant de commencer ma thèse en septembre 2016, j'étais un enseignant en contrôle de gestion et en comptabilité à l'Université de Djibouti et je n'ai jamais occupé auparavant un poste de contrôleur de gestion dans une entreprise. Je travaillais seulement sur des ouvrages en contrôle de gestion (surtout collection DCG) et j'avais une connaissance plutôt livresque du contrôle de gestion des entreprises. Puis, j'ai commencé à ressentir l'envie de savoir réellement les pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises de Djibouti. Etant un enseignant qui forme des futurs cadres locaux et ne rien savoir sur la réalité empirique du contrôle de gestion de mon pays, a créé vraiment en moi un besoin de remédier ce décalage entre ce que j'ai appris dans les livres et ce qui se pratique dans les entreprises et que j'ignorais encore. J'ai rédigé alors un projet de thèse de quelques pages et je l'ai soumis à mon directeur de thèse, le Professeur François MEYSSONNIER, que je fais sa connaissance lors d'un échange d'étudiants entre nos deux universités. Nous avons pris plusieurs rendez-vous sur visioconférence et nous avons discuté sur plusieurs angles d'attaque du projet. C'est ainsi que j'ai débuté ma recherche en thèse de doctorant et ma vocation d'enseignant – chercheur.

Pendant les trois années de thèse, l'Université de Djibouti m'accordait un congé de formation doctorale de quatre mois afin de me rendre à l'Université de Nantes. J'ai bénéficié une bourse doctorale de Campus France que j'ai l'honneur de le remercier dans ce travail de recherche ainsi que le Président de l'Université de Djibouti de m'avoir donné la chance de poursuivre une thèse en France. Une fois par an, je faisais un aller – retour à la ville de Nantes pour travailler avec mon directeur de thèse et participer au congrès annuel de l'AFC. C'était la seule période, loin des obligations professionnelles (15 heures d'enseignement par semaine + les encadrements des étudiants dans leurs projets tutorés), où je trouvais du temps pour avancer sur ma thèse. Je profitais pour élaborer mon questionnaire et rédiger l'introduction, l'état de l'art, la problématique et les modalités de la recherche de chaque article. En revenant à Djibouti, je réalisais les entretiens, analysais les données et achevais les articles.

Enfin, j'ai terminé ma thèse sur les trois années prévues dans mon calendrier prévisionnel. Ce travail de recherche de longue haleine m'a appris personnellement beaucoup plus de choses que les connaissances que je puisais dans les livres. Tout d'abord, cette thèse m'a permis de rencontrer plusieurs dirigeants et directeurs financiers ou agents comptables qui travaillent dans les entreprises de Djibouti. J'ai pu échanger et constituer un réseau de contact professionnel avec eux. J'ai appris que les pratiques de contrôle de gestion sont diverses et dépendent surtout de la propriété du capital et non de la taille comme l'ont constaté plusieurs chercheurs dans leurs pays. Il y a des entreprises qui dépassent plus de 500 salariés et qui sont moins outillées

par rapport à d'autres qui n'atteignent même pas 100 salariés. J'ai compris les raisons de ce degré d'instrumentation. J'ai pris connaissance ensuite que toutes les entreprises publiques djiboutiennes établissent leurs budgets sous forme d'un compte de résultat prévisionnel (recettes et dépenses prévisionnelles). J'ai suivi un peu le travail des directeurs financiers des filiales comment ils calculent et analysent les écarts dans des tableaux de bord. Loin de ce que je voyais dans les livres, j'ai appris aussi que le travail d'élaboration du budget suit une procédure spécifique dans chaque catégorie d'entreprise (filiales, entreprises publiques et parapubliques et entreprises privées locales) et le suivi budgétaire était réalisé suivant le rythme imposé par chacune d'entre - elle. Les acteurs du contrôle de gestion m'ont expliqué leurs missions ainsi que le client principal qu'il dessert dans l'entreprise. Sur ce, j'ai compris leur profil. Enfin, j'ai appris tout ce que j'ai étudié et observé à Djibouti présente des traits communs à ce qui se passe dans d'autres pays d'Afrique, notamment le Sénégal et le Cameroun. Grâce à toutes ces connaissances empiriques, j'ai enfin une idée sur le contrôle de gestion à Djibouti et je sais de quoi former mes étudiants.

Ce travail de recherche présente également sur le plan pratique un intérêt pour les étudiants mais aussi pour les entreprises. Dans la mesure où les pratiques de contrôle de gestion des entreprises formelles de Djibouti ont été étudiées dans ce travail, nous avons eu tout d'abord l'occasion de recenser et de décrire les outils de contrôle de gestion de façon quasi-exhaustive et d'évaluer leurs usages. Cette première contribution constitue une utilité sociale pour les étudiants et les entreprises ; car elle pourrait améliorer, pour le premier, la qualité des enseignements dispensés à l'Université de Djibouti en sciences de gestion qui ont été toujours assurés jusqu'à aujourd'hui sur la base des schémas et calculs détaillés dans les ouvrages et, pour le second, nous pourrions leur apporter des conseils et des aides afin de leur faire comprendre et adapter les outils. Les étudiants apprendront les outils et méthodes mis en place dans les entreprises de Djibouti et trouveront des réponses à leurs questions sur la connaissance du contrôle de gestion de leur pays. Ils seront bien formés sur le sujet. Pour les entreprises, nous pourrions proposer par exemple aux PME autochtones qui sont les moins outillées par rapport aux filiales multinationales à mieux favoriser la délégation du pouvoir, des tableaux de bord opérationnels adaptés à leur contexte, à mieux développer leur politique de ressources humaines et la communication avec les employés, etc. Après les outils, ce travail de recherche s'est intéressée ensuite la fonction contrôle de gestion dans les entreprises de Djibouti. Nous avons mis en évidence que la fonction est dominée par la dimension comptable (utilisation exclusive des outils comptables et budgétaires) et le client principal des acteurs du contrôle de gestion est

la direction générale. Ils modélisent l'action à travers la comptabilité générale et les budgets et remontent l'information sur ce qui a été comparé entre les prévisions et les réalisations à la direction générale. Tous ces résultats que nous avons pu en tirer de notre étude sur le terrain pourraient être utiles pour les étudiants car, en ayant pris connaissance de la réalité actuelle de la fonction contrôle de gestion à Djibouti, nous pourrions adapter les formations de nos étudiants à l'Université de Djibouti en accroissant les aspects managériaux dans l'enseignement du contrôle de gestion (ressources humaines, communication, stratégie) afin de devenir un contrôleur de gestion qui aide la direction générale à mieux fixer les objectifs et les managers opérationnels à atteindre ces derniers. Pour les acteurs du contrôle de gestion, nous pourrions leur apporter des conseils comme la création d'un réseau professionnel de contrôleur de gestion à Djibouti (inexistant dans le pays) afin d'échanger sur les pratiques du contrôle de gestion des entreprises à Djibouti et sur les nouvelles pratiques de demain. Nous pourrions conseiller aux entreprises qui ont déjà une fonction contrôle de gestion spécifique comment cette dernière pourrait devenir une fonction à très haute valeur ajoutée avec des outils adaptés à leur contexte et de ne plus être esclave de la seule dimension comptable. Ainsi, ces deux apports faciliteront à l'émergence de la fonction contrôle de gestion à Djibouti et faire de notre pays l'équivalent de ce que certains commencent à faire notamment au Maroc, en Afrique du Sud, au Sénégal ou au Cameroun.

A côté des apports pratiques, cette thèse présente aussi des apports théoriques. Notre troisième article montre une première étude quantitative multi-pays qui a été réalisée en Afrique, avec une démonstration sur un échantillon significatif. Si avec deux études qualitatives réalisées dans deux pays différents (Bampoky et Meyssonier (2012) sur le Sénégal et Awaleh Osman et Meyssonier (2019) sur Djibouti), nous avons retrouvé des traits communs sur les pratiques de contrôle de gestion des entreprises formelles. Nous avons décidé alors de mener une autre étude à l'échelle de l'Afrique continentale pour voir si nous pouvons retrouver la même chose. C'est pourquoi notre dernière étude s'est intéressée, sur la base d'un même questionnaire administré dans chaque pays, la nature de contrôle de gestion des entreprises formelles africaines et nous avons pris trois pays (Cameroun, Djibouti, Sénégal) car nous n'avions pas les moyens de nous déplacer partout dans le continent. Les enseignements que nous avons pu tirer de notre étude transversale et que nous pouvons généraliser à l'Afrique sont : 1) Il existe une diversité d'entreprises formelles en Afrique (filiales des groupes étrangers, entreprises publiques et parapubliques et entreprises privées locales ; 2) Les pratiques de contrôle de gestion sont différentes entre ces entreprises formelles d'Afrique (instrumentation du contrôle de gestion et

degré d'usage des outils plus important dans les filiales multinationales et les entreprises parapubliques et moins important dans les entreprises publiques et surtout dans les PME autochtones ; 3) Les filiales multinationales ont un contrôle de gestion comme système cohérent, les entreprises parapubliques ont un fonctionnement en transition comme les filiales grâce à la présence de l'actionnariat étranger, les entreprises publiques disposent un package de contrôle formel et de pratiques très éloignées du contrôle de gestion et enfin nous ne pouvons pas trancher pour les entreprises privées locales.

Cette étude quantitative et transversale marque en tout cas une nouvelle étape dans le développement de la recherche comptable francophone en Afrique qui s'inscrit dans le cadre de l'Association Francophone de la Comptabilité (AFC) – Afrique et des Journées d'Etudes Africaines en Comptabilité et Contrôle (JEACC).

BIBLIOGRAPHIE GENERALE

Achibane, M., Elhamma, A. (2016). Balanced Scorecard Et Incertitude Environnementale : Cas Des Entreprises Au Maroc. *European Scientific Journal*, n°7(12).

Ahsina, K. (2011). Modélisation de l'apport des systèmes de contrôle de gestion à la performance : une approche quantitative. *Recherches économiques et managériales*, n°10.

Alcouffe, S., *et al.* (2003). Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : une étude comparative. *Comptabilité – Contrôle – Audit*, 7 – 26.

Amifi, H., Benlakouiri, A. (2019). Tableau de bord et pilotage de la performance dans les organisations publiques : Cas OCP. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, n° 8, 42 – 63.

Amougou, E. (1997). L'« économie informelle » en Afrique. Communication et langages, n°114, 4^{ème} trimestre. *Dossier : Questions de presse*, 107-117.

Anastassopoulos, J-P., Blanc, G. (1983). Entreprises publiques et développement. *Politiques et management public*, n° 1 (1), 49 – 84.

Angade, K. *et al.* (2017). L'importance du système contrôle de gestion auprès des femmes entrepreneures : Une étude exploratoire dans la région Souss Massa. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, n° 1, 31 – 49.

Anthony, R.N. (1965). Planning and control system a framework for analysis. *Harvard University Press*.

Anthony, R.N. (1988). The management control function. *The Harvard Business Press*.

Awaleh Osman, M., Meyssonier, F. (2019). Les pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises de Djibouti. *Recherches en Sciences de Gestion*, n°131, 113 à 134.

Ayed Damak, N. (2015). Les pratiques de calcul des coûts dans les PME en Tunisie : De l'approche opérationnelle à l'approche stratégique. *Thèse de doctorat (Université de Sfax – Tunisie)*.

Baidari, B. (2005). Les entreprises sénégalaises utilisent-elles les données comptables qu'elles produisent ? *Revue Africaine de Gestion*, n°2, 25 – 50.

Bampoky, B. (2011). Les pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal. *Thèse de doctorat (Université de Nantes)*.

Bampoky, B. (2013). La fonction contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal : discussion de la typologie de Lambert et Sponem. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, n° 2, 112-141.

- Bampoky, B., Meyssonier, F. (2012). L'instrumentation du contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal. *Recherches en Sciences de Gestion*, n°92, 59 – 80.
- Bane, M.F., Petitjean, J-L. (2018). Le pilotage de la performance globale dans les entreprises africaines : L'exemple de deux entreprises du secteur de l'énergie au Sénégal. *Revue des Sciences de Gestion*, n° 294 (6), 59 – 68.
- Beddi, H. (2012). Les relations siège-filiales dans les firmes multinationales : vers une approche différenciée. *Management International*, n°1 (17), 89 – 101.
- Bencheikh, A., Abadi, A. (2015). Contrôle de gestion et pilotage de la performance de l'université : Une étude exploratoire au sein des universités marocaines. *REFEG*, n°2.
- Ben Fadhel, A. (1992) Dynamique séquentielle : culture-Gestion. Fondements théoriques et analyse empirique du cas tunisien. *Thèse d'Etat en Sciences de Gestion (Université de Nice)*.
- Berland, N., Simon, F.X. (2010). Le contrôle de gestion en mouvement : Etat de l'art et meilleures pratiques. *Eyrolles*, 1 – 14.
- Bigou-Laré, N., Kounetsron, Y.M. (2017). Le rôle et l'importance du contrôle de gestion dans un établissement public, Cas d'une université Togolaise. *Revue CAMES*, n°3, 175 – 188.
- Boillot, J-J., Dembinski, S. (2013). Chindiafrique : La Chine, l'Inde et l'Afrique feront le monde de demain. *Odile Jacob*.
- Bollecker, M. (2007). La recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l'art et perspectives. *Comptabilité Contrôle Audit*, Vol.1, N°13, 87-106.
- Bollinger, D., Hofstede, G. (1987). Les différences culturelles dans le management. *Organisation*.
- Bouquin, H. (1998). Le contrôle de gestion. *Presses Universitaires France (PUF)*.
- Causse, G. (2018). Les organisations africaines sont – elles rationnelles ? *L'Harmattan*, 19 – 35.
- Chapellier, P. (1997). Profils de dirigeants et données comptables de gestion en PME. *Revue internationale de PME*, n° 1 (10).
- Chatelain-Ponroy, S., Sponem, S. (2007). Evolutions et permanence du contrôle de gestion. *Economie et Management*, 12 – 18.
- Chiapelo, E. (1996). Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature. *Comptabilité Contrôle Audit*, n° 2 (2), 51 – 74.
- Chiappelo, E. (1996). Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature. *Comptabilité Contrôle Audit*, Vol. 2, N°2, 51 – 74.

Clegg, S., Kornberger, M., Pitsis, T. (2005). *Managing and Organizations: An Introduction to Theory and Practice. Organization Theory and Design*. West, St. Paul, MN.

Cuyaubère, T., Muller, J. (1996). *Contrôle de gestion : La gestion prévisionnelle et budgétaire (Tome 2). Les publications fiduciaires*.

Daanoune, R., Ait Iyaza, S. (2018). Les outils de mesure de performance environnementale : Cas d'une entreprise aéronautique au Maroc. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, n° 4, 449 – 474.

Daanoune, R., Chilouah, I. (2018). Le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales au Maroc – Cas d'une commune urbaine. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, n° 4, 240 – 268.

Daanoune, R., Maimouni, S. (2018). Les pratiques du contrôle de gestion dans les P.M.E. : Cas d'entreprises de la région du Nord du Maroc. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, n° 4, 269 – 296.

Dia, A.L. (1991). Le management africain : mythe ou réalité ? *Revue Internationale PME*, n°1(4), 29 – 48.

Diallo, M.L. (1996). Les Africains sauveront – ils l'Afrique ? *Karthala*.

Dieng, O.T. (2017). Modes de connaissance et attitudes des entreprises Sénégalaises face à la méthode ABC. *Revue CAMES*, n°3, 73 – 126.

Dieng, O.T. (2019). Les entreprises Sénégalaises et l'innovation ABC : Exploration des facteurs qui gouvernent l'attitude envers l'outil. *European Scientific Journal*, volume15, n° 4.

Diop, S. (2016). La contingence de l'adoption des systèmes de coûts à base d'activités au Sénégal. *Revue africaine de management*, volume.1, 85 – 101.

Diop, S. (2018). Le manager africain face aux nouvelles méthodes de calcul de coûts : cas du Sénégal. *Revue Congolaise de Gestion*, n° 25 (1), 97 – 131.

Dubar, C., Tripier, P., Boussard, V. (2015). *Sociologie des professions. Armand Colin*.

Dupuy, Y., Guibert, N. (1997). La complémentarité entre contrôle « formel » et contrôle « informel » : Le cas de la relation client – fournisseur. *Comptabilité Contrôle Audit*, volume 1, 39 – 52.

El Alami A.E. (1987). Rôle de la petite et moyenne entreprise dans le développement et la création de l'Emploi : Le cas de l'Afrique. *Revue PMO*, n°1 (3), 51 – 63.

El Idrissi, R. (2018). Etude sur le contrôle de gestion dans les entreprises de la province de Safi – Maroc. *International of Economics & Strategic Management of Business Process*, volume 11, 33 – 38.

- Errabih, S., Marghich, A. (2014). Analyse des coûts et prise des décisions : Etude empirique dans le contexte des PME marocaines. *Dossiers de Recherches en Economie et Gestion*, Université de Fès.
- Fninou, B. (2014). Les systèmes de pilotage de la performance publique : Etude de cas de Dubaï. *Thèse de doctorat (Université de Nantes)*.
- Gallais-Hammono, G. (1992). Entreprises publiques et développement : un panorama africain. *Economica*.
- Gandaho, R. (2007). Pratiques et méthodes budgétaires des entreprises en Côte d'Ivoire. *Revue du CAMES*, Nouvelle Série B, n° 1 (8).
- Gervais, M., Kabore, S. (2007). Quels systèmes d'animation pour l'entreprise burkinabé ? *Management International*, n° 3 (11), 43 – 73.
- Gervais, M., Kaboré, S. (2007). Quels systèmes d'animation pour l'entreprise burkinabée ? *Management International*, Vol. 11, N°3, 43-73.
- Goldman, B. (1975). Précis de droit commercial européen. *Dalloz*.
- Grabner, I., Moers, F. (2013). Management control as a system or a package? Conceptual and empirical issues. *Management Accounting Research*, Vol. 38, 407-419.
- Guillaume, S. (1987). Léon Gingembre défenseur des PME. Vingtième Siècle. *Revue d'histoire*, n° 15, 69 – 80.
- Guimezap Jiofack, C. (2018). L'instrumentation du contrôle de gestion dans les entreprises camerounaises : Le rôle des facteurs socioculturels. *Thèse de doctorat (Université de Dschang – Cameroun)*.
- Hanko, O. (2019). Comment l'entreprise Africaine est-elle contrôlée ? Une étude exploratoire des leviers de contrôle des PME au Cameroun. *Revue africaine de management*, volume 4, 58 – 77.
- Hared, B.A, et al. (2014). Management control practices in Somalia's traditional clannish society. *Procedia - Social and Behavioral Sciences* 164, 415 – 420.
- Hart K. (1973). Informal income opportunities and urban employment in Ghana. *Journal of Modern African Studies*, volume 2.
- Hernandez, E. (1999). Aspects financiers et comptables de l'entreprise informelle africaine. *Gestion*, n° 1 (24), 68-75.
- Hernandez, E-M. (1997). Le management des entreprises africaines. *L'Harmattan*.

Houngbo, S.M. (2017). Réflexion sur la faible légitimité de la fonction contrôle de gestion dans une entreprise publique Béninoise. *Revue CAMES*, n°3, 155 – 197.

Hugon, P. (2012). Géopolitique de l’Afrique. *Sedes*.

Hugon, P. (2017). L’Afrique : Défis enjeux et perspectives en 40 fiches pour comprendre l’actualité. *Eyrolles*.

Iribarne (d’), P. (1989). La logique de l’honneur : gestion des entreprises et cultures nationales. *Seuil*.

Jaussaud, J., Schaaper, J. (2006). Control mechanisms of their subsidiaries by multinational firms: A multidimensional perspective. *Journal of International Management*, Vol. 12, p. 23-45.

Kais, L. (2008). L’adaptation culturelle du contrôle de gestion : Cas de la Tunisie. La comptabilité, le contrôle et l’audit entre changement et stabilité (France).

Kaonda, M. (2005). Contribution à la connaissance du comportement financier et des performances financières des entreprises industrielles en Afrique : une application de la théorie de l’agence. *Thèse de doctorat (Université de Poitiers)*.

Kerviler, I., Kerviler L. (2006). Le contrôle de gestion à la portée de tous ! *Economica*.

Lambert, C., Sponem, S. (2008). La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie. *Comptabilité Contrôle Audit*, Vol. 2, N°15, p. 113-144.

Lambert, C., Sponem, S. (2009). La fonction contrôle de gestion : proposition d’une typologie. *Comptabilité - Contrôle – Audit*, n° 15 (2), 113 – 144.

Langfield-Smith (1997). Management Control Systems and Strategy: A critical review. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, n°2, 207-232.

Latreille, G. (1980). La naissance des métiers en France, 1950-75. Étude psycho sociale, Lyon, *Presses Universitaires de Lyon*.

Lefilleur, J. (2008). Comment améliorer l'accès au financement pour les PME d'Afrique subsaharienne ? *Revue Afrique contemporaine*, n° 227(3), 153 – 174.

Livian, Y., (2013). La recherche en gestion en Afrique de l’Ouest : importation ou adaptation ? Les nouvelles dimensions de la performance des entreprises africaines, Ouagadougou (Burkina Faso).

Löning, H. *et al.* (2013). Contrôle de gestion : Des outils de gestion aux pratiques organisationnelles. *Dunod*.

- Luther, R.G., Longden, S. (2001). Management accounting in companies adapting to structural change and volatility in transition economies: A South African study », *Management Accounting Research*, 12, 299 – 320.
- Magrin, G., *et al.* (2018). Atlas de l’Afrique : un continent émergent ? *Editions Autrement*, Collection Atlas/Monde.
- Malmi, T., Brown, D.A. (2008). Management Control Systems as a Package – Opportunities. *Management Accounting Research* 19 (4), 287 – 300.
- Mambula, C. (2002). Perceptions of SME growth constraints in Nigeria. *Journal of Small Business Management*, n° 40 (1), 58 – 65.
- Marghich, A., Errabih, S. (2014). Analyse des coûts et prise des décisions : étude empirique dans le contexte des PME marocaines. *Dossiers de Recherches en Economie et Gestion*, Université de Fès.
- Martineau, S. (1999). Un champ particulier de la sociologie : les professions. Ouvrage collectif « Pour ou contre un ordre professionnel des enseignantes et des enseignants au Québec ? » dirigé par Tardif M. et Gauthier C., *Les Presses de l’Université de Laval*.
- Merchant, K.A., Van der Stede, W.A. (2003). Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives. *Harlow, UK: Financial Times/Prentice Hall*.
- Meyssonier, F. (2015). Quel contrôle de gestion pour les startups ? *Comptabilité Contrôle Audit*, Vol. 2, N°21, p. 31- 61.
- Meyssonier, F., Zawadzki, C. (2008). L’introduction du contrôle de gestion en PME : étude d’un cas de structuration tardive de la gestion d’une entreprise familiale en forte croissance. *Revue internationale P.M.E*, Vol.21, N°1, p. 69 – 92.
- Mezouaghi, M., El Aynaoui, K. (2018). L’Afrique sur la voie de l’industrialisation ? *Revue Africaine Contemporaine*, n° 266 (2), 11 – 27.
- Missaoui, K., et Benyetho, K. (2017). Contrôle de gestion et choix stratégiques. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l’Audit*, n° 3, 491 – 507.
- N’Goran, E.M. (2013). Afrique, les trois piliers du développement : l’État, l’entreprise, la société civile. *Revue Géoéconomie*, n° 65 (2), 31 – 42.
- Naro, G. (1998). La dimension humaine du contrôle de gestion : la recherche anglo-saxonne sur les effets comportementaux de la gestion budgétaire. *Comptabilité Contrôle Audit*, Vol. 4, N°2, p. 45-69.
- Ndao, H. (2017). L’émergence du contrôle de gestion dans les universités Sénégalaises. *Revue CAMES*, n°3, 198 – 221.

- Ndjanyou, L., *et al.* (2019). La nature de la relation contrôleur de gestion et responsables opérationnels comme facteurs explicatifs de la performance managériale. *Revue africaine de management*, volume 4, 103 – 112.
- Ngongang, D. (2005). Pratiques comptables, système d'information et performance des PME camerounaises. *Revue des Sciences de Gestion* Vol. 6, N°216.
- Ngongang, D. (2010). Analyse de la pratique des coûts dans les PMI camerounaises. *Revue libanaise de gestion et d'économie*, N°5.
- Ngongang, D. (2010). Analyse de la pratique des coûts dans les PMI camerounaises. *Revue Libanaise de gestion et d'économie*, n°5.
- Ngongang, D. (2013). Système d'information comptable et contrôle de gestion dans les entreprises camerounaises. *La Revue Gestion et Organisation*, 113–120.
- Nobre, T. (2001, a). Le contrôleur de gestion de la PME ». *Comptabilité Contrôle Audit*, Vol. 1, N°7, p. 129-146.
- Nobre, T. (2001, b). Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME. *Finance Contrôle Stratégie*, Vol. 4, N°2, p. 119 - 148.
- Nobre, T., Dupuy, Y. (1999). Quelle méthodologie de recherche pour le contrôle de gestion ? *Vuibert*.
- Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, Vol.10, p. 363 – 382.
- Otley, D.T., Ferreira, A. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*.
- Pinceloup, C.C. (1993). Histoire de la comptabilité et des comptables 2 tomes. *Édi-Nice*.
- Saïd Farah, I. (2012). Quelle reconnaissance de l'expérience professionnelle au Centre de Formation Continue de l'Université de Djibouti ? *Thèse de doctorat (Université Toulouse 2)*.
- Santin, S., Van Caillie, D. (2008). Le design du système de contrôle de gestion des pme : une quête de stabilité adaptative. *Cahier de recherche n° 200811/01*.
- Simons, R. (1994). Levers of control. *Harvard Business Press*.
- Simons, R. (1995). Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal. Boston, MA: *Harvard Business School Press*.
- Sion, M. *et al.* (2010). Profession Directeur financier : Compétences techniques et managériales, Perspectives et évolutions. *Dunod*.
- Sogbossi, B. (2018). Les organisations africaines selon les différentes approches de la rationalité. *L'Harmattan*, 37 – 49.

- Souaf, M., *et al.* (2017). Contrôle de Gestion et Performance dans les organisations publiques Marocaines : Quelles spécificités ? *European Scientific Journal*, volume 13, n° 19.
- Tadesse, A. (2009). Quelles perspectives de financement pour les PME en Afrique ? *La Revue de Proparco* (1), 17 – 19.
- Tatouti, R. (2018). L'innovation des pratiques managériales des PME : Quel impact du contrôle de gestion sur la croissance des gazelles ? *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, n° 7, 46 – 68.
- Tort, E. (2014). Quelques éléments concernant la recherche comptable en France. *Revue Française de Comptabilité*, n°472.
- Tourmen, C. (2007). Activité, tâche, poste, métier, profession : quelques pistes de clarification et de réflexion. *Santé Publique* (19), 15 – 20.
- Wacheux, F. (1996). Méthodes qualitatives et recherches en gestion, *Economica*.
- Wade, B. (2003). Contrôle de gestion et réforme hospitalière : Cas du Sénégal. *Revue Africaine de gestion*.
- Wade, B., Dieng, O.T. (2019 a). Les outils de contrôle de gestion en contexte PME au Sénégal : Une analyse de l'effet-taille. *Revue africaine de management*, volume 4, 36 – 57.
- Wade, B., Dieng, O.T. (2019 b). Analyse des pratiques de coût dans les entreprises industrielles au Sénégal. *Revue Africaine de management*, volume 4, 78 – 102.
- Woodward, J. (1965). *Industrial Organization: Theory and Practice*. London, *Oxford University Press*.
- Zamfir, I. (2016). La croissance économique de l'Afrique. Publication du Service de recherche pour les députés - Direction générale des services de recherche parlementaire, Parlement européen.
- Zietsman, G. (2017). How South Africa Sacrifices Peace, Justice and Good Governance to State Owned Enterprises. *Liberty African*.
- Zghal, R. (1991). Culture et comportement organisationnel, quelques problèmes méthodologiques et résultats de recherche. *Les cahiers du mirs*, n°1, février.

