

UNIVERSITÉ DU QUÉBEC À MONTRÉAL

LE RÔLE DU CONTRÔLE DE GESTION DANS L'ÉVALUATION DE LA
PERFORMANCE DES ENTREPRISES EN AFRIQUE SUBSAHARIENNE : CAS
DU BURKINA FASO

MÉMOIRE

PRÉSENTÉ

COMME EXIGENCE PARTIELLE

DE LA MAITRISE EN COMPTABILITÉ CONTRÔLE AUDIT

PAR

IMRANOU YAONE

SEPTEMBRE 2020

UNIVERSITÉ DU QUÉBEC À MONTRÉAL
Service des bibliothèques

Avertissement

La diffusion de ce mémoire se fait dans le respect des droits de son auteur, qui a signé le formulaire *Autorisation de reproduire et de diffuser un travail de recherche de cycles supérieurs* (SDU-522 – Rév.07-2011). Cette autorisation stipule que «conformément à l'article 11 du Règlement no 8 des études de cycles supérieurs, [l'auteur] concède à l'Université du Québec à Montréal une licence non exclusive d'utilisation et de publication de la totalité ou d'une partie importante de [son] travail de recherche pour des fins pédagogiques et non commerciales. Plus précisément, [l'auteur] autorise l'Université du Québec à Montréal à reproduire, diffuser, prêter, distribuer ou vendre des copies de [son] travail de recherche à des fins non commerciales sur quelque support que ce soit, y compris l'Internet. Cette licence et cette autorisation n'entraînent pas une renonciation de [la] part [de l'auteur] à [ses] droits moraux ni à [ses] droits de propriété intellectuelle. Sauf entente contraire, [l'auteur] conserve la liberté de diffuser et de commercialiser ou non ce travail dont [il] possède un exemplaire.»

REMERCIEMENTS

Je souhaite adresser mes remerciements à toutes les personnes qui m'ont aidé d'une manière ou d'une autre dans la réalisation de ce mémoire et en particulier, mes remerciements vont premièrement à l'endroit de mes directrices de recherche, Madame Paulina Arroyo Pardo et Madame Saidatou Dicko, professeures à l'École des Sciences de Gestion ESG UQAM. Malgré vos diverses occupations, vous n'avez ménagé aucun effort dans la supervision, l'encadrement, et tant de conseils et encouragements tout au long de ce mémoire. Je vous en suis reconnaissant.

À tout le corps professoral de l'ESG UQAM, merci pour la rigueur et la qualité de la formation reçue.

À monsieur Sidi Mohammed Guigma, pour son accompagnement dans la collecte de données de cette recherche. Merci pour ces moments intéressants dans la planification des rendez-vous d'entrevue. Sans ce soutien, ce travail serait tout autre.

J'ai aussi une pensée envers mes chers camarades de l'université, pour leurs encouragements et leurs soutiens, en particulier les membres de l'exécutif de l'AéPDCC (Association Étudiante des Programmes de Deuxième Cycle en sciences Comptables) et dont j'ai eu l'honneur d'être président.

À toutes ces personnes dans l'anonymat qui ont accepté de participer aux entretiens de recherche pour la collecte des données de cette étude. Sans votre participation volontaire, ce travail n'aurait pas lieu. Merci de votre participation à l'émergence des connaissances dans le domaine du contrôle de gestion, surtout en Afrique Subsaharienne et en particulier au Burkina Faso.

À ma famille, je ne saurai oublier tous ces soutiens moraux et financiers que vous avez consacrés à mes études. À mon épouse Zanré Faziratou, merci pour ton soutien, tes prières et surtout ta compréhension.

DÉDICACE

À ma grand-mère Habibou Saré, je tiendrai la
promesse que je t'ai faite, j'espère que tu
tiendras la tienne!

AVANT-PROPOS

Si les raisons qui ont motivé le choix du sujet de cette recherche, « *Rôle du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance des entreprises au Burkina Faso* », son ampleur et ses limites ainsi que les difficultés rencontrées sont multiples, il est nécessaire de retenir les plus importantes.

D'une part, de l'exigence du programme de la maîtrise en comptabilité, contrôle, audit de l'ESG UQAM option mémoire, les étudiants doivent choisir un sujet de recherche en lien avec le domaine et y apporter leur contribution. Ainsi, lors des différents cours magistraux dispensés par les éminents professeurs du département, le choix de ce sujet s'est précisé davantage.

Et d'autre part, de mon parcours professionnel antérieur dans la fonction du contrôle de gestion dans diverses entreprises au Burkina Faso, il m'a été donné de constater les faibles pratiques du contrôle de gestion, bien que capital dans la survie des entreprises dans cette partie du monde. Pourquoi cette pratique du contrôle de gestion est-elle faible dans les entreprises au Burkina Faso? Une lecture rapide et recoupée de la littérature existante dans le domaine du contrôle de gestion et surtout dans le cadre des pays africains me laisse sur ma faim. La nécessité d'une recherche dans ce domaine est plus que de mise. Toutefois, les difficultés de réalisation de cette étude sont exposées dans la méthodologie.

TABLE DES MATIERES

AVANT-PROPOS	v
TABLE DES MATIERES	vi
LISTE DES FIGURES.....	x
LISTE DES TABLEAUX.....	xi
LISTE DES ABRÉVIATIONS, DES SIGLES ET DES ACRONYMES	xii
RÉSUMÉ.....	xiii
INTRODUCTION.....	1
CHAPITRE I PROBLÉMATIQUE DE L'ÉTUDE	4
1.1 Introduction	4
1.2 Contexte de l'étude.....	5
1.3 Activité économique au Burkina Faso.....	6
1.4 Objectif de recherche.....	7
1.5 Contribution de l'étude.....	9
CHAPITRE II REVUE DE LITTÉRATURE.....	10
2.1 Introduction	10
2.2 Définition, évolution de la comptabilité et du contrôle de gestion.....	11
2.2.1 Historique.....	11
2.2.2 Comptabilité générale	11
2.2.3 Comptabilité de gestion.....	12
2.2.4 Le contrôle de gestion	13
2.2.5 Le contrôle de gestion en PME	14

2.2.6	Le contrôle de gestion dans les entreprises publiques	15
2.3	Les outils de contrôle de gestion et leur performance	16
2.4	Les défis liés aux outils du contrôle de gestion	18
2.5	La réalité de l'Afrique subsaharienne	19
2.6	Conclusion	20
CHAPITRE III CADRE CONCEPTUEL.....		22
3.1	Introduction	22
3.2	Cadre théorique.....	23
3.2.1	Théorie de la contingence	23
3.2.2	Modèle de Simons.....	24
3.2.3	Facteur de contingence et Modèle de Simon	25
3.3	Description du cadre conceptuel.....	26
3.3.1	Facteurs socio-économiques	27
3.3.2	Structure organisationnelle.....	28
3.3.3	Niveau technologie.....	28
3.3.4	Système d'apprentissage	28
3.3.5	Âge et taille	29
3.3.6	Le mode de gouvernance	29
3.3.7	Modèle de Simons.....	30
3.4	Conclusion	32
CHAPITRE IV MÉTHODOLOGIE.....		33
4.1	Introduction	33
4.2	Approche méthodologique	34
4.3	Processus méthodologique	35
4.3.1	Démarche éthique de recherche	35
4.3.2	Population de l'étude et échantillon final.....	36
4.3.3	Outils et méthode de collecte de données	41
4.4	Guide d'entrevue et matériel d'analyse.....	41
4.5	Procédure d'administration du guide d'entrevue.....	42
4.6	Stratégie d'analyse de données.....	42
4.7	L'instrument de codage	45
4.8	Conclusion	49

CHAPITRE V	RÉSULTAT DES ENTREVUES	50
5.1	Introduction	50
5.2	Contrôle de gestion dans les entreprises au Burkina Faso.....	50
5.2.1	Constats selon le secteur	51
5.2.2	L’impact du mode de gouvernance	53
5.2.3	Les constats selon le type de propriété.....	54
5.2.4	Le cas d’entreprises étrangères et locales	55
5.3	Contrôle de gestion et modèle de Simons	56
5.4	Facteurs de contingence de contrôle.....	63
5.5	Conclusion	79
CHAPITRE VI	DISCUSSION	80
6.1	Introduction	80
6.2	Les outils du contrôle de gestion en PME	80
6.3	Le modèle de Simons et le contrôle de gestion	82
6.4	L’influence des facteurs de contingence sur le contrôle de gestion	84
6.5	Conclusion	85
CONCLUSION	87
ANNEXE A	GUIDE D’ENTREVUE.....	90
ANNEXE B	LETTRE DE DEMANDE D’ENTRETIEN	92
ANNEXE C	FORMULAIRE DE CONSENTEMENT	94
ANNEXE D	ATTESTATION DE FORMATION EN ETHIQUE DE RECHERCHE 101	
ANNEXE E	FICHE DE REQUETE DE LA CCI-B	102
ANNEXE F	EXTRAIT DE L’UTILISATION DES OUTILS DU CONTRÔLE GESTION.....	103
ANNEXE G	ANALYSE SOUS MODELE DE SIMONS (1995).....	107

ANNEXE H EXTRAITS DES FACTEURS DE CONTINGENCE AU CONTRÔLE DE GESTION	113
BIBLIOGRAPHIE	124

LISTE DES FIGURES

Figure	Page
3.1 Cadre conceptuel d'analyse de cette étude.....	26
4.1 Création de nœud sous Nvivo12	44

LISTE DES TABLEAUX

Tableau	Page
4.1 Échantillon final de l'étude	38
4.2 Caractéristique de l'échantillon de l'étude.....	39
4.3 Proportions des principaux secteurs d'activité de l'échantillon étudié	40
4.4 Instrument de codage	49
5.1 Extrait de l'utilisation des outils du contrôle de gestion	52
5.2 Analyse sous modèle de Simons (1995)	58
5.3 Extraits des facteurs de contingence au contrôle de gestion	66
5.4 Répartition des entreprises en fonction de l'âge	71
5.5 Répartition des entreprises en fonction de la taille (Effectif employé).....	71
5.6 Dynamique du contrôle de gestion en fonction de l'âge de l'entreprise	74
5.7 dynamique du contrôle de gestion en fonction de la taille (effectif employé) de l'entreprise	76

LISTE DES ABRÉVIATIONS, DES SIGLES ET DES ACRONYMES

AEPDCC	Association étudiante des programmes de deuxième cycle en science comptable
CER	Comité d'éthique de recherche
CERPE	Comité d'éthique et de la recherche pour les projets étudiants
CPA	Comptabilité par activité
DSC	Département des sciences comptables
ERP	Progiciel de gestion intégrée
ESG	École de science de gestion
FER	Formation en éthique de recherche
OHADA	Organisation pour l'harmonisation en Afrique des droits des affaires
TIC	Technologie d'information et de communication
UEMOA	Union économique et monétaire ouest africain
UQAM	Université du Québec à Montréal

RÉSUMÉ

Ce mémoire porte sur les pratiques du contrôle de gestion des PME dans les pays de l'Afrique Subsaharienne en particulier le Burkina Faso. L'objectif de ce mémoire consiste à examiner ces pratiques dans les entreprises burkinabé au regard de la théorie de la contingence et du modèle de Simons. En effet, selon la théorie de la contingence, l'environnement, la technologie, la structure organisationnelle, le style de gestion affectent le système de contrôle de gestion. D'autre part, le modèle de Simons (1995), à travers ses quatre leviers, a été intégré à cette étude pour comprendre le design de contrôle de gestion dans ces entreprises.

L'approche adoptée utilise les données d'entrevue face à face auprès de dirigeants ou hauts cadres de quinze entreprises évoluant dans divers domaines de la vie économique et regroupées en deux grands ensembles (Secteur de service et secteur manufacturier ou industriel). Ce regroupement suppose l'homogénéité des pratiques de contrôle de gestion à l'intérieur d'un même secteur d'activité.

Nos résultats, en plus de proposer un cadre conceptuel du contrôle de gestion en contexte d'entreprises des pays de l'Afrique Subsaharienne, indiquent que les outils de contrôle de gestion sont à un stade d'apprentissage et souffrent surtout de l'influence du mode de gouvernance voulu par ces dirigeants de PME locales.

Mots clés : contrôle de gestion, modèle de Simons, facteurs de contingence, Afrique Subsaharienne, Burkina Faso.

INTRODUCTION

L'une des missions de tout dirigeant d'entreprise consiste à améliorer la gestion de son organisation dont il a la charge (Demeestère *et al.*, 2006; Mintzberg, 2018), ce qui revient en pratique à la mise en place d'outils et méthodes de gestion pour améliorer l'efficacité et l'efficience organisationnelle de l'entreprise. Ces méthodes, une fois appliquées, doivent faire l'objet d'un minimum de contrôle. D'où la place du contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion apparaît donc de nos jours comme le levier sur lequel tout type d'entreprise doit s'appuyer pour atteindre cette amélioration constante de l'organisation. Les pratiques du contrôle de gestion apparaissent alors comme une nécessité, des pratiques indispensables pour les entreprises à cause des mutations sur les marchés. En effet, l'environnement économique est de plus en plus dynamique. L'ouverture des marchés, la mondialisation et le développement des nouvelles technologies ont entraîné une augmentation de la concurrence entre les entreprises, tant sur le plan local que sur le plan international. Ces changements obligent les entreprises à s'adapter, pour éviter de perdre leur part de marché ou de périr, en adoptant des pratiques de gestion qui conviennent à cette nouvelle réalité concurrentielle et contextuelle de l'évolution économique. Par ailleurs, les gouvernements des pays sont de plus en plus préoccupés par ce qui touche la vie des entreprises et ses conséquences au regard de la mission régaliennne de l'État. Ce qui se manifeste par des politiques interventionnistes de l'État pour réguler l'économie dans certains pays du monde.

En observant la littérature sur le contrôle de gestion portant sur les entreprises des pays développés, les pratiques du contrôle de gestion s'appuient sur des travaux scientifiques

pour les prises de décisions qui se veulent essentiellement rationnelles, analytiques, logiques (Laroche et Nioche, 2015; Martin, 1993). Or, dans le contexte africain, le fonctionnement des entreprises est fortement influencé par la logique communautaire (Hernandez et Kamdem, 2007). De plus, en Afrique Subsaharienne, les entreprises évoluent dans un environnement économique dominé par le secteur informel et où les ressources peuvent être rares et inaccessibles (Zogning *et al.*, 2017). Au Burkina Faso, ce secteur représenterait près de 30 % du produit intérieur brut (PIB) selon le plan national de développement économique et social (PNDES).

Nonobstant ce qui précède et malgré tous les défis (corruption, accès au financement bancaire, forte concurrence étrangère, etc.) qu'elles rencontrent, plusieurs PME au sud du Sahara arriveraient à s'adapter face à cet environnement en perpétuelle mutation (Bampoky et Meyssonier, 2012; Ngongang, 2005, 2007, 2013; Zogning *et al.*, 2017). On se demande alors comment, dans un contexte spécifique, les entreprises du Burkina Faso mettent en œuvre le contrôle de gestion. Autrement dit, quels sont les outils de contrôle de gestion utilisés par ces PME ? Comment se déploient-ils ? de quelle manière contribuent-ils à améliorer les objectifs de gestion ? comment les pratiques du contrôle de gestion se manifestent au sein de ces entreprises ?

Pour répondre à ces questions fondamentales dans ce mémoire, la structure suivante est adoptée sur six chapitres. Le premier chapitre porte sur la problématique de cette étude en abordant notamment le contexte socio-économique des entreprises du Burkina Faso et l'objectif de l'étude. Le deuxième chapitre fait l'état de la littérature sur le contrôle de gestion dans le monde. Il aborde d'abord l'évolution de la notion de comptabilité et de contrôle de gestion, puis les outils de contrôle de gestion dans les entreprises. Ensuite, une place est réservée aux défis de performance de ces outils surtout dans le contexte des pays africains. Le chapitre trois explore le cadre conceptuel de cette étude en insistant sur la théorie et le modèle adoptés dans le cadre de cette étude. Ce chapitre définit également les différents concepts qui sous-entendent le

schéma conceptuel. Quant au chapitre quatre, il expose les aspects méthodologiques de ce travail de recherche. D'abord, il abordera les raisons qui sont à la base de ce choix méthodologique de l'étude, en l'occurrence le type de recherche. Ensuite, il présentera les étapes de cette approche méthodologique choisie, les considérations en matière d'éthique de recherche de l'UQAM, la population étudiée, la méthode de collecte de données et enfin la stratégie retenue pour l'analyse de données. Enfin, les chapitres cinq et six présentent respectivement les résultats et la discussion de cette recherche.

CHAPITRE I

PROBLÉMATIQUE DE L'ÉTUDE

1.1 Introduction

L'Afrique subsaharienne (ASS) est la région du continent africain située au sud du désert du Sahara. Les pays de cette partie du continent sont en général caractérisés par leur antécédent colonial et l'influence des pratiques de gestion d'entreprises des pays européens ou anglo-saxons (Bampoky et Meyssonier, 2012; Dia, 1991; Ngongang, 2013). Bien que ces pays de l'Afrique s'inspirent des pratiques de gestion européennes et anglo-saxonnes, les pratiques comptables et celles du contrôle de gestion y sont toujours rudimentaires par rapport aux entreprises françaises, japonaises et nord-américaines notamment (Ngongang, 2013). Par ailleurs, pour Dia (1991), le transfert des techniques de gestion vers ces pays s'est effectué à la fois par l'intermédiaire des consultants et des gestionnaires européens appelés dans le cadre de contrats techniques et grâce à des écoles de formation spécialisée. Somme toute, la nécessité de comprendre l'état du contrôle de gestion dans les entreprises s'impose, surtout en Afrique.

Si la mondialisation de l'économie impose aux entreprises de l'Afrique subsaharienne l'adoption de nouvelles méthodes et outils de gestion pour la pérennité de leurs activités, cette nécessité est encore plus forte dans le cas de PME (petites et moyennes entreprises), puisque la survie même des États en dépend, les PME constituant le tissu économique et social de ces pays. Au Burkina Faso, à l'instar des autres pays de ASS, les PME sont confrontées à une faible pratique du contrôle de gestion (Bampoky et

Meyssonnier, 2012; Ngongang, 2013). Pour mener à bien cette étude, exposons d'abord le contexte d'évolution de ces pays.

1.2 Contexte de l'étude

S'intéresser au contrôle de gestion dans les pays de l'ASS dans leur entièreté relèverait d'une recherche qui va au-delà d'un mémoire de recherche. Cependant, l'organisation de l'activité économique de ces pays permet de comprendre l'état dans lequel chaque pays évolue individuellement. En effet, la Communauté économique des États de l'Afrique de l'Ouest (CEDEAO) a été créée en 1975, afin de promouvoir l'intégration économique des États membres dans tous les secteurs d'activité notamment le commerce, l'industrie, les télécommunications, les travaux publics, l'agriculture, entre autres. Les pays membres de cette communauté économique sont : le Bénin, le Burkina Faso, le Cap Vert, la Côte d'Ivoire, la Gambie, le Ghana, la Guinée, la Guinée-Bissau, le Libéria, le Mali, le Niger, le Nigeria, le Sénégal, la Sierra Leone et enfin le Togo.

Si l'on s'intéresse à cette zone économique de l'ASS, ces pays occupent une superficie de 5,1 millions de km² soit 17% de la superficie totale de l'Afrique. Le Burkina Faso a une superficie de 274 400 km², soit légèrement supérieure à la superficie du Royaume-Uni (242 900 km²) et inférieur à celle l'Italie 301,338 km². En 2018, ce pays comptait environ 19 millions d'habitants pour un PIB d'environ 10,6 milliards de dollars.

Selon l'OCDE en 2013, la dette publique du Burkina Faso s'élevait à plus de 2,5 milliards de dollars c'est-à-dire plus d'un quart de son PIB. 70 % de cette somme est multilatérale, c'est-à-dire qu'elle est détenue par des institutions financières internationales comme le Fonds Monétaire International (FMI) et la Banque Mondiale (BM). De 1963 à 2013, soit après 50 ans de partenariat, la Banque Mondiale a investi plus de 4 milliards de dollars sur le sol burkinabè, soit près de la moitié du PIB national en 2015. Le gouvernement actuel s'est doté en 2016, grâce à la Banque Mondiale,

d'une nouvelle stratégie de développement énoncée dans son Plan national de développement économique et social (PNDES) dont le coût global est d'environ 26,3 milliards de dollars. L'essor du potentiel économique du pays se fera sans doute par le dynamisme des entreprises en majorité constituées de PME.

1.3 Activité économique au Burkina Faso

Avant d'aller plus loin sur le sujet de cette recherche, approfondir notre compréhension de la situation socio-économique du Burkina Faso permet de mieux peaufiner l'analyse des résultats de l'étude. En effet, l'essor économique du Burkina est émaillé ces dernières décennies par divers mouvements socio-économiques si bien que le gouvernement actuel a entrepris, avec son PNDES,¹ la relance de l'économie à travers de multiples investissements dans divers secteurs pour promouvoir l'activité économique. Ainsi, des efforts ont été mis en place pour simplifier les procédures de création d'entreprises, et le nombre d'entreprises nouvellement créées a connu une légère augmentation entre 2010 et 2015. Selon la Chambre de commerce et d'industrie (CCI-B), Il a été de l'ordre de 6 500 en moyenne par an sur la même période. Toutefois, le taux de faillite des entreprises a atteint près de 20% en 2015, faute de mesure d'accompagnement, de suivi et éventuellement de gestion de ces entreprises. L'investissement privé, qui se situe à environ 18% du PIB, est en deçà de la moyenne de l'Afrique subsaharienne.

Les entreprises du secteur privé burkinabè sont confrontées à plusieurs contraintes et difficultés. Selon le rapport du PNDES en vigueur depuis 2016, cette situation s'expliquerait par le très faible niveau de développement du capital humain, avec un

¹ [Plan national de développement économique et social (PNDES) 2016-2020]

taux d'analphabétisation de 65,5% en 2014. Le renforcement des ressources humaines est un des facteurs clés du développement du secteur privé. Il s'agit d'un prérequis pour le développement et la diversification des bases productives, ainsi que pour l'attrait des capitaux, selon ce même rapport.

Toutefois, le Burkina fait partie des cinq plus grands exportateurs d'or d'Afrique et partage la place du premier exportateur de coton en Afrique avec le Mali. Aujourd'hui, le pays base une grande partie de ses revenus sur les exportations de coton et d'or. L'augmentation de l'activité du secteur minier pourra contribuer à donner aux gouvernements des ressources budgétaires nécessaires pour fournir des ressources au programme de réduction de la pauvreté. Elle pourrait aussi agir comme un catalyseur pour un plus grand développement du secteur privé et l'augmentation des investissements directs étrangers dans les pays de la CEDEAO. Cependant, en dépit de la perception positive de l'impact de l'exploitation minière, les réalités sur le terrain montrent un manque d'amélioration du niveau de la pauvreté ainsi que la dégradation de l'environnement socio-économique dans ces pays.

1.4 Objectif de recherche

Dans ces pays, comme la plupart des pays dans le monde, le cadre formel constituant la publication des activités des entreprises se fait par le biais de la comptabilité générale ou financière qui est obligatoire, même pour les petites entreprises, et ses procédures sont formalisées par un système comptable (Bouquin, 1993). Cependant, plusieurs critiques sont formulées en ce qui concerne les faiblesses de cette comptabilité à rendre compte de la performance de l'entreprise et à expliquer tous les aspects du résultat de celle-ci. Cette comptabilité apporte très peu d'informations utiles à l'analyse interne, à la prise de décision et au contrôle des performances de l'entreprise, d'où la nécessité d'autres moyens d'analyse de l'information pour la prise de décision à travers la comptabilité et le contrôle de gestion (Boisvert, 1991; Bouquin, 1993).

Par ailleurs, au regard de la littérature dans cette contrée du monde, il ressort qu'on en sait très peu au sujet des pratiques de gestion et surtout du contrôle de gestion. Ainsi, Bampoky et Meyssonier (2012) ont réalisé une étude descriptive des démarches et outils du contrôle de gestion mis en œuvre au Sénégal. Pour ces auteurs, il s'agit de la première étude de ce type réalisée dans ce pays et, à leur connaissance, une des rares réalisées dans un pays d'Afrique de l'Ouest; car celle de Ngongang (2013), une autre étude sur le contrôle de gestion en Afrique, a été réalisée en Afrique Centrale, plus précisément dans le cadre des PME du Cameroun. De ce fait, l'étude de Ngongang (2013) a permis d'examiner les PME au Cameroun et a visé à mettre en évidence les pratiques comptables et de contrôle de gestion à travers la production des données et leur utilisation dans les prises de décision.

Au Burkina Faso, contexte de notre étude, nous n'avons noté que l'étude de Kabore et Gervais (2011), qui s'est plutôt intéressée aux outils d'animation de gestion pour répondre aux préoccupations des employés au Burkina Faso, par la gestion efficace de leur entreprise à travers le modèle d'Hofstede. Leur démarche a surtout consisté à une réponse au mode de gestion d'entreprise au regard de la dimension multiethnique du contexte burkinabè et, tenant compte de la sensibilité des employés à l'intérieur de chaque groupe ethnique du pays. En résumé, leur étude a plutôt porté sur les dimensions culturelles de la gestion et non sur les outils de contrôle de gestion.

Au regard de ce qui précède, il ressort donc qu'il existe peu d'études pour comprendre les pratiques de gestion dans les entreprises de l'Afrique subsaharienne. En s'alignant sur l'étude de Bampoky et Meyssonier (2012) et en mobilisant les facteurs de contingence et le modèle de Simons (1995), ce travail a pour objectif d'examiner le rôle du contrôle de gestion au sein des PME au Burkina Faso. À la lumière de cet objectif, cela permettrait de comprendre les motivations éventuelles et choix des dirigeants d'entreprise en matière d'outils de gestion et l'évaluation de ce choix dans l'atteinte des objectifs organisationnels.

Toutefois, la nécessité pour les PME de ce pays d'atteindre leurs objectifs organisationnels est capitale, bien que les éléments déterminants de cette atteinte sont difficiles à cerner (Bescos et Charif, 2008; Bourguignon, 1995). L'on pourrait alors penser que plusieurs facteurs y concourent, notamment le contrôle de gestion à travers ses mécanismes.

1.5 Contribution de l'étude

La contribution principale de cette étude résiderait dans la connaissance des pratiques en contrôle de gestion dans les pays en développement, dans notre cas le Burkina Faso. Par ailleurs, l'apport pour les dirigeants d'entreprise est dans la mise en évidence des voies d'amélioration et de vulgarisation des outils de contrôle de gestion adaptés aux entreprises du Burkina Faso.

Ce travail conduira également au développement d'un cadre conceptuel qui éclairera sur l'articulation du contrôle de gestion dans un contexte contingent spécifique au pays de l'Afrique subsaharienne et aussi au regard du modèle de Simons (1995). Ce cadre conceptuel permettra de mieux percevoir et visualiser les conditions de mise en œuvre d'un contrôle de gestion dans ces pays. Par ailleurs, ce cadre conceptuel peut servir de base de travail pour les recherches futures relatives au contrôle de gestion en Afrique Subsaharienne, facilitant ainsi l'accumulation des connaissances dans le domaine.

Enfin, cette recherche peut servir de base pour les gouvernements des pays en voie de développement dans la mise en œuvre des plans de développement économique de leur entreprise.

CHAPITRE II

REVUE DE LITTÉRATURE

2.1 Introduction

Les recherches effectuées dans le domaine de la gestion des organisations ont été réalisées premièrement dans les pays développés et ont contribué à la compréhension de ces organisations et de leur fonctionnement (Bouquin, 1993, 2011; Simons, 1991). L'industrialisation et le développement du commerce mondial ont amplifié sans doute les opérations des organisations des pays développés. On est à même de savoir ce qui se passe en ce qui concerne les pratiques de comptabilité et de gestion dans ces pays, au-delà du fait que ces pratiques sont liées aux facteurs contingents de l'environnement socio-économique.

Par ailleurs, le contrôle de gestion est en perpétuelle mutation dans les entreprises surtout dans les pays en développement au regard de facteurs socio-économiques, politiques et culturels.

Cette revue de littérature expose les différentes notions de comptabilité et du contrôle de gestion ainsi que ses pratiques dans les organisations.

2.2 Définition, évolution de la comptabilité et du contrôle de gestion

2.2.1 Historique

L'histoire de la comptabilité est très ancienne et elle a connu des évolutions dans le temps avec des pratiques diversifiées surtout dans les dernières décennies (Degos et Mattessich, 2006). Alors, on retiendra que l'origine et la découverte de la comptabilité moderne ont été attribuées à Luca Pacioli, car ayant établi, pour la première fois, ses principes dans ce qui est décrit comme le premier ouvrage comptable dans lequel, le compte de profits et pertes, le compte « capital » ou la balance des comptes, sont très modernes et simples avec un mémorial, le journal et le grand livre (Tremblay et Cormier, 2011, p. 4). Au fur et à mesure de l'évolution de l'activité économique, de nouvelles formes d'analyse de l'information financière apparaissent, notamment le contrôle de gestion. Par ailleurs, Degos et Mattessich (2006) montrent et donnent une littérature complète sur la comptabilité depuis 1950, jusqu'à ces dernières décennies. Ils établissent une liste assez exhaustive de la littérature académique et historique de la comptabilité qui explique l'évolution des besoins d'information et de leur analyse au sein des entreprises. Toutefois, dans la littérature actuelle, plusieurs formes de comptabilité existent de nos jours.

2.2.2 Comptabilité générale

La comptabilité générale, communément appelée comptabilité financière, est l'instrument qui assure l'enregistrement des transactions réalisées avec les tiers (propriétaires, banquiers, fisc, etc.), permettant d'établir des documents de synthèse sur la situation financière et la performance globale de l'entreprise. C'est un moyen d'information externe à la fois règlementaire et mécanique.

Si la comptabilité générale est obligatoire même pour les petites entreprises, ses procédures sont formalisées par un système comptable. C'est elle qui fournit le résultat

comptable de l'entreprise en se contentant d'identifier la nature des dépenses et des revenus (salaires, transports, frais financiers, ventes...). Mais la comptabilité générale n'explique pas tous les aspects du résultat de l'entreprise. Elle ne permet souvent pas aux gestionnaires et dirigeants de connaître les produits et les services les plus rentables de l'entreprise et ceux qui lui font perdre de l'argent. Elle apporte très peu d'informations utiles à l'analyse interne, à la prise de décision et au contrôle des performances de l'entreprise : d'où la nécessité d'autres formes de comptabilité.

2.2.3 Comptabilité de gestion

La comptabilité de gestion appelée aussi comptabilité de management, comptabilité administrative, comptabilité analytique ou comptabilité interne, complète et traite les informations fournies par la comptabilité générale. La comptabilité de gestion est considérée comme valeur stratégique en raison de son importance, et est source de progrès, d'amélioration et d'évolution dans tous les types d'entreprises (Chanegrih, 2012, 2015; Johnson et Kaplan, 1987; Libby et Waterhouse, 1996). C'est un système de gestion qui a pour but de motiver les responsables, et de les inciter à exécuter des activités contribuant à atteindre les objectifs de l'entreprise (Bouquin, 1993).

La comptabilité de gestion est plus tournée plutôt vers l'information interne et la prise de décision (Bouquin, 1993). Cette comptabilité peut répondre à des préoccupations plus internes en fournissant des éléments d'informations nécessaires à la prise de décision et au contrôle de gestion. Dans les organisations, la comptabilité de gestion peut avoir des objectifs multiples et variés. On les regroupe notamment en trois objectifs principaux : la connaissance des coûts de l'entreprise, la connaissance des conditions internes et externes d'exploitation de l'entreprise, la recherche et la mise à la disposition d'informations pertinentes sur certains éléments d'actif servant à la comptabilité financière.

Alors, le but essentiel de la comptabilité de gestion est de fournir de l'information de gestion aux gestionnaires de tous types d'organisation (Entreprise privée, publique, ONG, PME), c'est-à-dire des données qui éclaireront leurs décisions, quel que soit leur poste dans l'organisation. La comptabilité de gestion peut donc servir de réponses à un certain nombre de problèmes d'entreprise pour lesquels la recherche des solutions s'impose : notamment l'augmentation ou la maîtrise des coûts et la désorganisation des services au sein de l'entreprise. À ce titre, elle fait partie intégrante du système d'information indispensable à la gestion de l'entreprise, notamment le contrôle de gestion.

2.2.4 Le contrôle de gestion

Si les entreprises conçoivent et déploient pour le besoin de leur activité un système de contrôle de gestion, ce système de contrôle de gestion a été défini de différentes manières. Ainsi, selon Anthony (1965) «Le contrôle de gestion est le processus par lequel les gestionnaires s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées efficacement dans la réalisation des objectifs de l'organisation ». Pour Simons (1995), le contrôle de gestion est essentiel dans les entreprises pour la réussite de la mise en œuvre de leur stratégie. D'autres comme (Chenhall, 2003), définissent le contrôle de gestion comme l'utilisation systématique de la comptabilité de gestion pour atteindre un objectif, englobant également l'utilisation d'autres formes de contrôle telles que des contrôles personnels ou culturels.

Burlaud et Simon (2006) décrivent quatre éléments qu'ils appellent la définition positive du contrôle de gestion dans laquelle les pratiques idéales sont exercées. Pour les auteurs, le contrôle de gestion est premièrement un système de régulation des comportements dans le seul exercice de sa profession et plus particulièrement lorsqu'elle s'exerce dans le cadre d'une entreprise, d'un service public, ou d'une ONG. Deuxièmement, le contrôle de gestion est un contrôle finalisé en ce sens que l'autorité qui le met en place doit avoir des objectifs qu'elle doit pouvoir et vouloir communiquer.

Troisièmement, le contrôle de gestion doit s'appuyer sur un ensemble de techniques qui ont en commun de concourir à un contrôle à distance des comportements, sur la base d'indicateurs quantifiés. Enfin, le contrôle de gestion est un langage qui exerce un pouvoir sur ceux qui l'utilisent et, pour être efficace, ce langage doit être naturel et culturel (Burlaud et Simon, 2006).

Pour Meyssonier (2019, p. 64) « le contrôle de gestion est l'ensemble des dispositifs formels garantissant la mise en œuvre de la stratégie au niveau des processus opérationnels ». Cela s'incarne concrètement par les pratiques de comptabilité de gestion, par un système budgétaire, par le déploiement des tableaux de bord opérationnels mensuels entre autre, et ceux-ci sont pilotés par une personne ou une équipe (Meyssonier, 2019).

2.2.5 Le contrôle de gestion en PME

Les études sur le contrôle de gestion dans les PME sont encore récentes dans la littérature au regard du fait que le contrôle de gestion est assimilé aux grandes entreprises (Lavigne, 2002b; Meyssonier, 2019; Simons, 1991, 1995). Si les premières études d'introduction du contrôle de gestion se sont focalisées sur les grandes organisations (Bouquin et Fiol, 2007; Chenhall, 2003; Mintzberg, 2018) il n'en demeure pas moins que de plus en plus, des études sont faites dans le cadre des PME, bien que toujours peu nombreuses. Ainsi, les études comme celles de (Didier Van, 2003; Lavigne, 2002a, 2002b) se sont intéressées à la taille comme facteur de contingence en matière de contrôle de gestion dans le cadre de PME canadiens. D'autres comme Chapellier (1997) et Nobre (2001) se sont intéressés aux liens entre le contrôle de gestion et des facteurs de contingence comme le profil du dirigeant de PME en France. Et finalement, l'étude de Bampoky et Meyssonier (2012) et Meyssonier et Osman (2018) ont porté sur les liens entre le contrôle de gestion et la structure de la propriété dans le contexte africain et respectivement au Sénégal et en Djibouti.

Ces études ont mobilisé dans plupart des cas, une population de PME ayant en moyen un effectif de 60 employés et la collecte de données s'est faite souvent par questionnaire, entrevues ou par l'exploitation de base de données (Lavigne, 2002a). Toutefois, des interrogations existent toujours sur la compréhension du contrôle de gestion en PME dans lesquelles les outils et méthodes de calcul et d'analyse de coût, l'élaboration d'un tableau de bord, le pilotage de la stratégie restent toujours tributaires de plusieurs paramètres (Meyssonnier *et al.*, 2008).

Par ailleurs, en réalisant une étude par un recueil de données à partir d'une base de données puis par un questionnaire face à face, Nobre (2001) montre que les pratiques de l'usage du tableau de bord, la formalisation des objectifs et la démarche budgétaire sont généralisées dans les entreprises de plus de 100 employés en France. Cependant, pour l'auteur, la taille n'est pas déterminante dans le choix d'outils comme la comptabilité de gestion, mais en matière de pilotage (Nobre, 2001).

2.2.6 Le contrôle de gestion dans les entreprises publiques

La définition d'entreprises publiques diffère selon que l'on est dans un contexte anglo-saxon ou européen. Dans le contexte anglo-saxon, une entreprise publique désigne une entreprise cotée sur une bourse, alors que dans le second cas cela désigne les entreprises dans lesquelles l'État ou d'autres collectivités territoriales exercent directement ou indirectement une influence dominante du fait de la propriété, de la participation financière ou des règles qui la régissent. C'est cette dernière désignation qui est à considérer dans cette étude.

En contexte d'entreprises publiques, le contrôle de gestion est une discipline très récente qui s'installe graduellement au sein de ces établissements. Au cours de la dernière décennie, le contrôle dans les services et entreprises publics se fait par un contrôle des règlements et les procédures, ce qui correspond à un pilotage mécanique dont l'objectif est pour la plupart la satisfaction d'un besoin social et public de la

population (Burlaud et Simon, 2006). Toutefois l'introduction du contrôle de gestion dans les organisations publiques pourrait être gage d'une efficacité dans le management des organisations publiques.

Demeestère *et al.* (2006) évoquent parmi les raisons d'être du contrôle de gestion dans les entreprises publiques, la contrainte de l'utilisation optimale des ressources allouées, la question de la qualité de service rendu et l'évaluation du pilotage de cette qualité, la coordination et la cohérence des actions avec les objectifs poursuivis, le fait de répondre au besoin d'adaptation de l'organisation aux évolutions de l'environnement et en dernier lieu, le renforcement de l'apprentissage organisationnel.

2.3 Les outils de contrôle de gestion et leur performance

Les outils du contrôle de gestion sont diversifiés dans les entreprises et sont utiles à la mise en œuvre d'une démarche de pilotage (Bouquin, 1993; Bryant *et al.*, 2004; Demeestère *et al.*, 2006). Parmi ceux-ci, il a notamment, la comptabilité de gestion, le budget et les tableaux de bord (Demeestère *et al.*, 2006).

Pour Chenhall (2003), l'utilisation de la comptabilité de gestion est déterminante dans le processus de contrôle de gestion. Si pour certains auteurs comme Roslender (1995), la comptabilité de gestion ou de management doit être vue par les comptables comme un moyen d'améliorer l'information et aussi de s'apercevoir d'autres conditions d'exploitation moins financière de l'entreprise, d'autres l'ont vu comme une occasion de rendre encore la comptabilité financière pertinente comme pour l'élever au premier rang des autres fonctions dans l'organisation (Johnson et Kaplan, 1987; Shank, 1989). En ce sens, (Shank, 1989) estime que la comptabilité de gestion touche aussi du doigt les problèmes naissants et qui émanent d'un changement environnemental, compétitif et technologique, de la formulation et de la mise en œuvre de la stratégie en entreprise (Ma et Tayles, 2009).

Une autre sous-catégorie de la comptabilité de gestion est la comptabilité par activité (CPA). Cooper et Kaplan (1988) se sont beaucoup intéressés à l'apport de cette comptabilité dans les entreprises. Pour eux, la CPA permet d'améliorer les profits, notamment par l'identification des activités sans valeur ajoutée pouvant être supprimées, l'amélioration de l'efficacité dans l'utilisation des ressources, la concentration des moyens sur la chaîne de valeur, la réduction des coûts des produits et services (Kaplan et Norton, 2001). Aussi, pour Foran (2001), la CPA permet d'administrer les flux physiques irriguant l'entreprise et constitue l'élément indispensable de la gestion comptable des flux financiers (Briffaut et Briole, 2001). Pour Briffaut et Briole (2001), la complexité est la caractéristique dominante et seule l'information s'appuyant sur les connaissances pertinentes de l'organisation de l'entreprise donne accès à des prises de décision intelligibles pour les décideurs et donc compréhensibles par l'ensemble des acteurs concernés, au-delà de leur spécificité.

Les outils de contrôle de gestion comme le budget et ses pratiques ont été abordés par Nobre (2001) dans le cadre des PME françaises. En réalisant une enquête auprès de 86 PME utilisant les outils du contrôle de gestion, Nobre (2001) montre que la taille de PME constitue un facteur explicatif pour les pratiques de pilotage en matière de démarche budgétaire.

Par ailleurs, dans les besoins des outils de gestion en PME, une place est aussi réservée au tableau de bord en matière de système de management (Oriot et Misiaszek, 2012). Si au-delà de leur diversité, les PME se différencient par des caractéristiques fondamentales, qui induisent des modes de gestion différents des grandes entreprises (Julien, 1997), le tableau de bord est comme un modèle universel et générique de mesure de la performance, standard et prêt à l'emploi, pour ne nécessiter qu'un effort d'adaptation minimale en fonction des contextes (Meyssonnier, 2019; Meyssonnier et Osman, 2018). Alors, cette nature d'application du tableau de bord peut échapper à l'effet de contingence du contrôle de gestion bien que les principales raisons de la faible

mise œuvre des outils du contrôle de gestion en PME seraient les facteurs de contingence (Nobre, 2001; Oriot et Misiaszek, 2012).

Dans un autre contexte, et en utilisant un échantillon de 73 entreprises figurant dans l'édition 2012 du magazine *Anuário Valor 1000* au Brésil, Leite *et al.* (2015) montrent que les facteurs de contingence et les pratiques de contrôle ont une influence sur le rendement, par ricochet sur la performance des entreprises.

Dans le contexte africain, plusieurs auteurs se sont intéressés aux divers outils existant en matière de contrôle de gestion, avec pour la plupart relevant l'importance de ces outils dans la gestion des entreprises des pays africains (Bampoky et Meyssonier, 2012; Kaboré et Gervais, 2006; Meyssonier et Osman, 2018; Ngongang, 2005, 2013). Les études de Bampoky et Meyssonier (2012) et Meyssonier et Osman (2018) ont identifié les outils comme la comptabilité de gestion CPA pour le calcul des coûts, des logiciels de contrôle gestion, et le budget dans les PME Djiboutienne. Quant aux études de Ngongang (2005 ; 2013), réalisées auprès de PME camerounaises, l'auteur identifie les outils de gestion budgétaire, de la comptabilité analytique accompagné de méthodes traditionnelle de calcul de coût (Coût complet, coût direct et coût variable) dans ces entreprises. Les conclusions de ces différentes études sur le contrôle de gestion en PME sont présentées dans la section portant sur la réalité de l'Afrique Subsaharienne.

2.4 Les défis liés aux outils du contrôle de gestion

La description de la nécessité des outils du contrôle de gestion dans les entreprises est mitigée. Par exemple, dans le contexte français, Lebas et Mévellec (1999) ont identifié trois phases dans l'histoire qui ont contribué à une remise en cause et à un affinement du concept de comptabilité de gestion. Une première phase allant jusqu'en 1986 qui a vu la consolidation des innovations introduites par le « Plan » comptable et en particulier le développement de l'aide à la prise de décision. Une seconde phase qui

s'étend jusqu'en 1996 voit la remise en cause des modes de représentation de fonctionnement de l'entreprise. Pour ces derniers, le coût est un résultat et non un point de départ. Alors, ils estiment que la phase la plus récente qui ouvre le prochain millénaire consiste à remonter encore la chaîne de causalité des coûts pour arriver au client comme source de toute la modélisation du fonctionnement de l'entreprise. Les auteurs concluent sur l'émergence d'une comptabilité de gestion à partir de causes et de la nécessité de séparation entre gestion de la performance et connaissance des coûts.

Par ailleurs, Lohr (2012) à travers une étude de cas de 5 PME allemandes, montre que les pratiques du contrôle de gestion en ce concerne la comptabilité de gestion est marginalisé dans ces entreprises. Pour l'auteur, les dirigeants de ces PME et les gestionnaires sont réticents dans la mise en œuvre par exemple de cette comptabilité de gestion au regard du coût que cela engendrait en termes de logiciel et personnel.

Si les PME sont la plupart du temps à un stade où le système d'information comptable demeure inefficace et souffre d'énormes difficultés notamment d'ordre financier, dans le monde (Lohr, 2012; Nobre, 2001; Zogning *et al.*, 2017), à cela s'ajoute le fait que l'activité économique dans les pays sous-développés est animée par ces mêmes PME. Il est nécessaire de savoir où en est l'état des pratiques du contrôle de gestion dans les PME des pays de l'Afrique subsaharienne en particulier, où les PME règnent en maîtres.

2.5 La réalité de l'Afrique subsaharienne

La littérature existante en matière de contrôle de gestion dans le contexte africain est si rare que Bampoky et Meyssonier (2012) soutiennent qu'à leur connaissance, leur étude et celle de Ngongang (2005) sont les seules qui traitent des pratiques de la comptabilité et contrôle de gestion en Afrique subsaharienne. Ces rares études montrent par ailleurs que les outils du contrôle de gestion sont rudimentaires. En réalisant une étude qualitative descriptive puis un questionnaire de confirmation,

Bampoky et Meyssonier (2012) se sont intéressés aux outils et démarches de contrôle de gestion mis en œuvre au Sénégal. Pour ces auteurs, les pratiques de contrôle de gestion nécessitent un niveau de formation élevé des employés, une forte structuration de la fonction du contrôle de gestion, d'un recours au cadre interne pour la mise en œuvre du contrôle, d'une diffusion rapide des techniques de contrôle de gestion enfin d'une forte expérience des dirigeants de ces PME. En outre, les filiales des multinationales sont plus enclines à adopter de telles pratiques, suivi des entreprises publiques ou parapubliques et des PME locales qui ont un contrôle de gestion embryonnaire. Enfin, leur étude suggère qu'un certain nombre de ces pratiques comptables a des effets sur la performance de l'entreprise (Bampoky et Meyssonier, 2012; Ngongang, 2005).

Dans une étude similaire à celle de Bampoky et Meyssonier (2012), Meyssonier et Osman (2018), après avoir examiné le cas d'entreprises de Djibouti, arrivent à peu près aux mêmes conclusions en ce qui a trait aux pratiques de gestion. En effet, ces deux derniers auteurs ont cherché à voir si les résultats mis en évidence dans d'autres pays d'Afrique francophones, comme le Sénégal par exemple, s'appliquent aussi aux entreprises djiboutiennes et s'il existe 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).

2.6 Conclusion

La plupart de ces auteurs montrent d'une manière aussi particulière l'importance de la pratique du contrôle de gestion à travers ses différents outils, dans la sphère décisionnelle des entreprises. Il est tout à fait logique de penser que le contrôle de gestion doit être l'élément important sur lequel les dirigeants doivent s'appuyer pour la prise de décision. La littérature existante montre aussi un regain de volonté de plus en plus croissant dans la recherche de nouvelles méthodes d'analyse de l'information et de traitement des données financières et non financières. Le rôle que pourrait jouer

le contrôle de gestion à travers ces outils dans l'analyse de l'information pour la prise de décision est perçu par les dirigeants d'entreprises de façon différente, selon les différents contextes.

Par ailleurs, les études réalisées dans le cadre des pays de l'Afrique subsaharienne montrent que les outils de contrôle de gestion et leur pratique sont rudimentaires dans les PME et plusieurs facteurs pourraient être à l'origine de cet état de fait, notamment les facteurs de contingence de contrôle de gestion. Cette étude fait alors le choix de s'intéresser aux PME du Burkina Faso dans leurs pratiques en matière de contrôle de gestion, un contexte peu ou pas étudié. En menant une étude descriptive, ce travail de recherche se situe à ce niveau qui est de décrire le rôle du contrôle de gestion au sein des entreprises au Burkina Faso dans un contexte contingent. Ainsi, notre étude fait partie des premières à notre connaissance à s'intéresser aux pratiques de contrôle de gestion dans les PME Burkinabè.

Si plusieurs modèles conceptuels en matière de contrôle de gestion existent et sont utilisés, tel que démontré dans la littérature, l'influence des facteurs socio-économiques et culturels sur les pratiques de gestion nécessite un modèle spécifique et adapté.

CHAPITRE III

CADRE CONCEPTUEL

3.1 Introduction

Les entreprises construisent leurs activités autour d'un modèle économique. Ce modèle économique a pour but d'assurer la pérennité des activités de l'entreprise dans un système de plus en plus concurrentiel et évolutif. Le modèle économique peut être subdivisé en modèle stratégique et modèle financier. Le premier exprime les ambitions de l'entreprise pendant que le second administre et irrigue, par les flux financiers, les activités de l'entreprise de façon efficace et efficiente (Bouquin, 1993). Ce modèle stratégique et financier est construit autour du système d'information financière de l'entreprise et doit rendre compte de façon globale de sa cohésion et des risques éventuels.

Toutefois, l'un des défis auxquels les organisations font face de nos jours est de faire en sorte que ses acteurs en son sein s'intéressent aux intérêts collectifs plutôt que leur intérêt personnel (Cardinal *et al.*, 2017). En effet, toutes les théories des organisations se sont intéressées d'une manière ou d'une autre à résoudre ce problème (Anthony, 1965; Bouquin, 1993; Simons, 1991, 1995). Le contrôle formel correspond au mécanisme que les gestionnaires utilisent pour attirer l'attention, motiver et encourager les individus à agir dans l'atteinte des objectifs de l'organisation (Simons, 1995). À côté, les mécanismes de contrôle existants sont axés sur les objectifs spécifiques des

organisations. Aussi, les formes de contrôle exercé par les acteurs de l'organisation ne pourraient toutefois pas contribuer à la réalisation de certains objectifs, si l'on ne tient pas compte des approches managériales du contrôle de gestion et de l'environnement dans lequel ce contrôle est appliqué (Cardinal *et al.*, 2017).

Ce constat est encore plus nécessaire dans le contexte africain dans lequel les facteurs culturels notamment ont une influence sur le modèle et le système de gestion défini (Bampoky et Meyssonier, 2012; Kaboré et Gervais, 2006). Au regard du tissu économique des entreprises en Afrique qui est constitué quasi exclusivement que de PME, le modèle théorique adapté et le plus pertinent à l'analyse des facteurs liés au contrôle de gestion dans ce cas serait la théorie de la contingence. En outre, le modèle de Simons (1995) avec ses leviers, met en lumière les aspects instrumentaux et comportementaux du contrôle de gestion (Nobre et Zawadski, 2015; O'Grady *et al.*, 2010).

3.2 Cadre théorique

Les travaux en contrôle de gestion mobilisent le plus souvent des cadres théoriques. Ainsi, la théorie de la contingence et le modèle de Simons (1995) sont les plus utilisés dans ces travaux en matière de contrôle de gestion. En effet, si la théorie de la contingence apparaît comme le principal cadre théorique mobilisé, c'est parce qu'elle a comme objectif l'analyse de divers facteurs d'influence sur l'utilisation et la conception du contrôle de gestion (Didier Van, 2003; Hernandez et Kamdem, 2007).

3.2.1 Théorie de la contingence

L'approche contingente du contrôle de gestion est basée sur la prémisse qu'il n'y a pas de système de contrôle de gestion universellement approprié qui s'applique de la même manière à toutes les organisations (Chenhall, 2003; Mintzberg, 2018; Otley, 1980; Reid et Smith, 2000; Richardson, 2008). Il est plutôt suggéré que les particularités d'un

contrôle de gestion approprié dépendront de circonstance spécifique dans laquelle une organisation se trouve. Donc, une théorie de la contingence doit identifier des aspects d'un système de contrôle de gestion qui sont associés à certaines circonstances définies et démontrer une correspondance appropriée.

Ainsi, selon la théorie de la contingence, l'environnement externe, la technologie, la culture, la structure organisationnelle, la taille et la stratégie ont une influence sur le système de contrôle de gestion (Chenhall, 2003). Par exemple, en analysant 282 PME du secteur manufacturier québécois, (Lavigne, 2002b) s'est intéressé au facteur de contingence structurelle et comportementale de ces PME. Il en résulte que le système d'information de gestion de ces PME est largement influencé par les facteurs de contingence structurelle tels que la taille, la technologie et la structure de propriété notamment.

Par ailleurs, pour plusieurs auteurs, compte tenu de l'influence possible des aspects instrumentaux et comportementaux, l'étude des systèmes de contrôle de gestion nécessite donc un modèle intégrant à la fois les facteurs de contingence (théorie de la contingence) et ceux liés au modèle de Simons (Nobre et Zawadski, 2015; O'Grady *et al.*, 2010).

3.2.2 Modèle de Simons

Simons (1995) a défini un cadre conceptuel pour la compréhension du contrôle de gestion dans les organisations. Ce cadre de Simons, repris dans plusieurs travaux dans la littérature (Chenhall, 2003; Ferreira et Otley, 2005; Lepori et Marc, 2015; Martyn *et al.*, 2016; Nobre et Zawadski, 2015; O'Grady *et al.*, 2010; Simons, 1995), développe ce que lui-même considère comme des leviers du contrôle de gestion.

Si les leviers de contrôle de Simons représentent un cadre théorique pour comprendre les relations entre stratégie et contrôle, en fournissant un aperçu concis des outils de

contrôle de gestion (O'Grady *et al.*, 2010), ce cadre est aussi reconnu pour s'appliquer aux recherches qualitatives comme quantitative au regard de la littérature académique (Martyn *et al.*, 2016).

Pour Simons (1995), les leviers du cadre de contrôle sont faciles à comprendre et ont été appliqués à de nombreuses études et des enquêtes variées sur les systèmes de contrôle. Ces leviers sont le système de croyances et de limites, le contrôle de diagnostic et le contrôle interactif. Ainsi, les entreprises performantes sont celles qui arrivent à articuler ces leviers de contrôle (Simons, 1991, 1995). Cependant, (Ferreira et Otley, 2005) mettent en évidence une des limites de ce modèle qui serait qu'il est concentré sur des niveaux hiérarchiques supérieurs dans l'organisation et qu'il y aurait de l'ambiguïté autour de l'utilisation d'un contrôle de manière diagnostic ou interactive, s'interrogeant sur les structures rattachées au système de croyance et de limite. Ce qui pourrait nécessiter l'intégration de plusieurs cadres théoriques en matière de contrôle de gestion pour la compréhension de cette réalité dans les organisations.

3.2.3 Facteur de contingence et Modèle de Simon

Dans le cadre de ce mémoire, nous avons donc opté pour intégrer cette théorie de la contingence au modèle de Simons (1995), afin de tenter de comprendre le rôle du contrôle de gestion dans le contexte africain, et en particulier dans le cadre de PME du Burkina Faso.

Ainsi, la *figure 3.1* montre et présente le cadre conceptuel de cette étude qui identifie l'influence des facteurs de contingence en lien avec le contexte des pays de l'Afrique subsaharienne au regard de la littérature; aussi cette figure présente les quatre leviers de Simons (1995) pour lesquels la compréhension du design de contrôle de gestion sera faite.

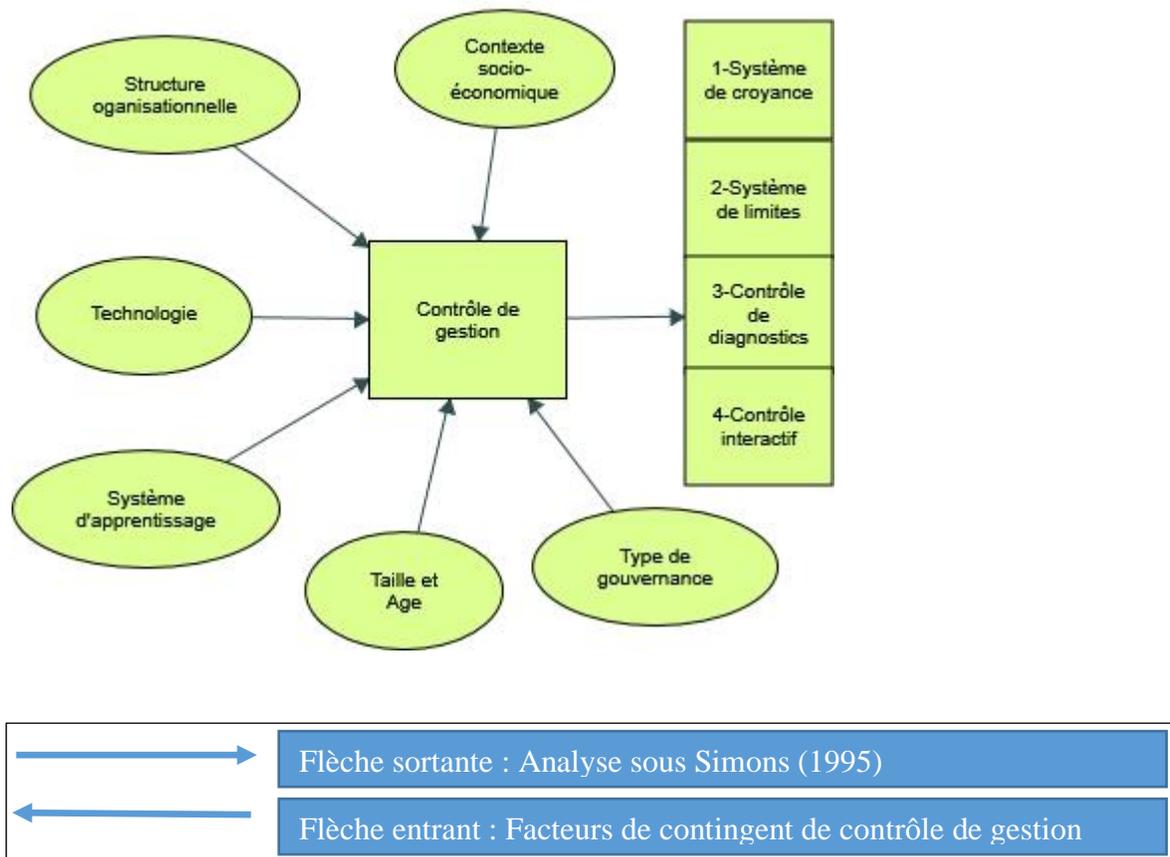


Figure 3.1 Cadre conceptuel d'analyse de cette étude

3.3 Description du cadre conceptuel

Différents facteurs de contingence en lien avec le contrôle de gestion peuvent être identifiés, et ce, dépendamment de l'environnement des entreprises (Didier Van, 2003; Lavigne, 2002b). Pour cette étude, nous en retiendrons les facteurs contingents considérés les plus essentiels dans la littérature pour comprendre le rôle du contrôle de gestion (Didier Van, 2003; Lavigne, 2002b) dans les PME du Burkina Faso. Au regard de la figure ci-dessous, ces facteurs comprennent : les facteurs socio-économiques, la

structure organisationnelle, la technologie, l'âge, la taille, le type de gouvernance et le système d'apprentissage. On en comprend donc que les facteurs de contingence auxquels fait allusion la théorie de la contingence peuvent être internes ou externes à l'entreprise.

3.3.1 Facteurs socio-économiques

Dans cette étude, les facteurs de contingence socio-économique considérés sont l'incertitude au sens de (Mintzberg, 2018) ainsi que la culture d'entreprise (Burlaud et Simon, 2006; Tessier, 2013). Pour Mintzberg,(2018), l'incertitude est la caractéristique de la dynamique dans des organisations. Ainsi, la structure du contrôle de gestion semble être fonction de ce dynamisme dans les entreprises. Selon Burlaud et Simon (2006, p. 18), le contrôle de gestion par la culture s'appuie sur un ensemble de valeurs partagées par le personnel d'une organisation ou un sous-ensemble de ce personnel se reconnaissant dans un métier, un service ou une fonction. L'incertitude et la culture de gestion paraissent déterminantes dans la compréhension du contrôle de gestion dans le cadre des pays l'ASS, si on tient compte de la définition de la culture comme « un ensemble de croyances et de valeurs partagées qui donnent un sens aux membres d'une institution et leur fournissent les règles de comportement de leur organisation » (Davis, 1984). Aussi, pour Kaboré et Gervais (2006), la réussite du mode d'animation des entreprises dépend à la fois de la prise en compte des valeurs culturelles des individus, de la façon dont les valeurs du groupe ethnique majoritaire dans l'organisation sont compatibles avec celles des groupes minoritaires et de la manière dont les pratiques de gestion et les mentalités ambiantes s'agencent dans la société burkinabè. Toutefois, pour Olomo (1987), confronter quelques traits dominants de la culture africaine aux pratiques de gestion « classiques » est insuffisant, car la multiplicité de groupes de culture rend le problème plus complexe. En effet, aucune région africaine n'est homogène sur le plan culturel et même à l'intérieur d'un État (Olomo, 1987).

3.3.2 Structure organisationnelle

De nombreuses études ont mis en relation la performance et la structure organisationnelle des entreprises (Johnson et Kaplan, 1987; Martyn *et al.*, 2016; Mintzberg, 2018; Simons, 1995). Pour ces études, l'efficacité organisationnelle résulterait de l'adéquation entre les facteurs de contingence dans la mise en œuvre de la structure d'une part et d'autre part, d'une logique dans la conception des paramètres internes de la structure de l'entreprise (Mintzberg, 2018). Alors, la mise en œuvre d'un contrôle de gestion nécessiterait l'existence d'une structure adéquate.

3.3.3 Niveau technologie

La technologie peut avoir une influence sur le design de contrôle de gestion dans les entreprises en affectant la conception de la structure (Mintzberg, 2018). Si cette technologie a de nombreuses significations dans les entreprises, elle se réfère le plus souvent au processus de travail incluant le matériel, les personnes, les logiciels et l'acquisition des connaissances notamment (Cardinal *et al.*, 2017; Mintzberg, 2018). Toutefois, au regard de l'environnement socio-économique dans lequel les entreprises de la population de cette étude évoluent, le choix est porté sur la seule existence et l'utilisation d'un logiciel dans la production de l'information de gestion.

3.3.4 Système d'apprentissage

Ce facteur désigne au sens des études de Chapellier (1997) et de Lavigne (2002b) le facteur de contingence comportementale. En effet, le niveau de formation des acteurs et le processus de l'acquisition des connaissances pourraient avoir un effet sur le contrôle de gestion dans les entreprises (Argyris et Kaplan, 1994; Chapellier, 1997; Lavigne, 2002b; Mintzberg, 2018).

Dans ce sens, Argyris et Kaplan (1994) soutiennent que l'introduction réussie d'initiatives techniques innovantes au sein des organisations exige l'éducation de ceux

qui seront touchés par l'initiative, le parrainage de la haute direction et la création d'un engagement interne envers l'initiative. Ces auteurs soutiennent également que la capacité d'assimiler et d'exploiter les nouvelles connaissances facilite l'anticipation au changement d'outils dans les organisations (Argyris et Kaplan, 1994). Pour Cohen et Levinthal (1990), si une organisation possède une expertise dans un domaine, elle comprendra mieux et pourra évaluer les changements ou les innovations qui se produisent en dehors de l'organisation.

Le système d'apprentissage consisterait en des mécanismes que les dirigeants utilisent pour mettre en œuvre l'apprentissage et la transmission des connaissances au sein de leur entreprise. On distinguerait alors le système formel dont les fondements sont définis dans la planification et la stratégie globale de l'entreprise et le système informel qui consisterait à des mécanismes non écrits et non formalisés de transmission des connaissances au sein des entreprises.

3.3.5 Âge et taille

De nombreuses études en matière de contrôle de gestion ont cherché à savoir si une structure plus vieille est différente de celle plus jeune ou s'il existe une différence entre les grandes structures et les petites (Mintzberg, 2018). Ainsi, la taille est associée le plus souvent à l'effectif employé (Didier Van, 2003; Lavigne, 2002a). Alors, il est nécessaire de savoir si le design du contrôle de gestion est fonction de l'âge et la taille de l'entreprise.

3.3.6 Le mode de gouvernance

L'influence du mode de gouvernance d'entreprise dans les pays en voie de développement notamment les pays de l'ASS reste encore peu explorée, sans doute à cause du niveau de développement de leurs économies (Mendy, 2014). Cette étude distingue deux modes de gouvernance d'entreprise en lien au type d'entreprise à savoir

les entreprises publiques ou parapubliques et les entreprises privées. En effet, dans la sous-région, la plupart des entreprises publiques et parapubliques bénéficient des subventions de l'État pour leur activité. Elles exercent plus ou moins un monopole sur leur marché et bénéficient de tout le soutien du gouvernement (Meyssonnier et Osman, 2018). Par ailleurs dans le secteur des entreprises privées issues des PME, le management est centralisé et personnalisé par le dirigeant (Julien, 1997). Dans ce contexte, le contrôle de gestion de ces différentes entreprises est fonction du mode de gouvernance proposé par les dirigeants et des réactions que cela suscite au sein du personnel (Kaboré et Gervais, 2006). Construire un système de contrôle de gestion efficace en contexte ASS implique dès lors d'appréhender au mieux au préalable les spécificités d'évolution de ces entreprises et de la manière dont leurs dirigeants tentent d'y apporter des réponses efficaces et diligentes (Didier Van, 2003). Ces deux formes de gouvernance ne sont guère sans effet sur le contrôle de gestion et en l'occurrence le choix des outils de gestion.

3.3.7 Modèle de Simons

Pour Simons (1995), les quatre leviers de contrôle sont décrits de la façon suivante au sein des organisations en général :

- **Systèmes de croyances.** Ces systèmes orientent l'organisation en formulant sa mission, sa stratégie et ses valeurs fondamentales. Ces systèmes consistent en un ensemble de définitions organisationnelles qui sont formulées, officiellement communiquées et fréquemment reconfirmées par la direction afin de fournir des valeurs, un objectif et une direction à l'organisation. Les systèmes de croyances sont utilisés pour inspirer et diriger la recherche de nouvelles opportunités. Ce type de système peut être qualifié de comportemental.

- **Systèmes de limites.** Ces systèmes indiquent les risques à éviter et les actions que les membres de l'organisation ne devraient pas prendre. Ils fournissent un ensemble d'arrangements de travail, des codes de conduite et des règles et procédures. Les systèmes de limites sont utilisés pour fixer des limites au comportement de recherche d'opportunités. Ce type de système peut être qualifié d'instrumental.

- **Systèmes de contrôle de diagnostic.** Ces systèmes mesurent et surveillent l'exécution de la mission et de la stratégie avec des indicateurs de performance prédéfinis. Sur la base des informations en retour fournies par ces systèmes, les responsables prennent des mesures correctives et préventives pour maintenir l'organisation sur la bonne voie. Ces systèmes favorisent également la réalisation d'objectifs prédéfinis en utilisant des récompenses. Les systèmes de contrôle de diagnostic sont utilisés pour motiver, surveiller et récompenser la réalisation des objectifs spécifiés. Ce type de système peut être qualifié d'instrumental et de comportemental.

- **Systèmes de contrôle interactifs.** Ces systèmes sont des systèmes de communication formels que les gestionnaires utilisent pour s'impliquer dans les activités des employés et que les employés utilisent pour communiquer des idées et des initiatives émanant de la base. Ces systèmes favorisent le dialogue entre les différents niveaux organisationnels. Les systèmes de contrôle interactifs sont utilisés pour stimuler l'apprentissage organisationnel et l'émergence de nouvelles idées et stratégies. Ce type de système peut être qualifié de comportemental.

3.4 Conclusion

Nous estimons que les deux théories et/ou modèles décrits précédemment sont nécessaires pour la compréhension de cette étude. Toutefois, l'exposé de la méthodologie de cette étude permet également de mettre en lumière cette démarche.

CHAPITRE IV

MÉTHODOLOGIE

4.1 Introduction

Depuis les vingt dernières années, la recherche qualitative connaît un succès dans tous les domaines de la recherche. Elle est donc utile pour comprendre la perception du monde par les individus et la façon dont ils se conduisent en fonction de cette perception et les effets qui en résultent (Langley, 1997; Miles et Huberman, 2003). Pour Miles et Huberman (2003, p. 11) « les données qualitatives sont séduisantes. Elles permettent des descriptions et des explications riches et solidement fondées de processus ancrés dans le contexte local ». Toutefois, le choix d'utiliser une recherche quantitative ou qualitative repose sur l'objectif de l'étude (Fortin et Gagnon, 2016).

Si la recherche quantitative aspire à découvrir des faits, alors la recherche qualitative vise à chercher et comprendre les motivations qui fondent les faits. Ainsi, le choix de l'approche qualitative est en adéquation avec cette recherche. Elle repose sur des méthodes de questionnement pour approfondir le phénomène d'étude (Fortin et Gagnon, 2016).

4.2 Approche méthodologique

Toute recherche qualitative s'inscrit dans une approche méthodologique. Si l'approche méthodologique désigne pour Gaudet (2018) les stratégies visant à saisir et à documenter la réalité, l'auteur identifie cinq approches méthodologies en matière de la recherche qualitative à savoir, la phénoménologie, la théorie ancrée, l'analyse de discours, l'analyse de récit, et l'ethnographie (Fortin et Gagnon, 2016; Miles et Huberman, 2003).

La phénoménologie vise à identifier l'essence du phénomène à l'étude en distinguant les composantes et propriétés d'un phénomène à un autre (Gaudet, 2018). Par ailleurs, le processus analytique de la phénoménologie vise à produire des contenus qui reflètent les expériences des participants, des descriptions qui permettent de comprendre le phénomène étudié (Gaudet, 2018). Pour ce faire, le chercheur peut utiliser la technique de l'entrevue ou l'entretien de recherche.

Selon Thiétart (2007), l'entrevue ou entretien de recherche est le principal mode de collecte de données en recherche qualitative notamment en sciences de gestion. En ce sens, l'entrevue de recherche peut s'imposer parmi les autres techniques de la recherche qualitative dans l'idée de pouvoir investiguer sur la question de recherche. En effet, dans le cadre de cette étude, l'entrevue est utilisée comme technique de collecte de données. Ce choix de l'entretien de recherche par rapport aux autres méthodes de recherche utilisées en science de gestion peut être expliqué par le fait qu'il s'agit d'une étude exploratoire dans le contexte africain sur le contrôle de gestion, à l'image des rares études de Bampoky et Meyssonier (2012) sur le Sénégal et de Meyssonier et Osman (2018) au Djibouti.

4.3 Processus méthodologique

En rappel, l'objectif de notre recherche est d'examiner le rôle du contrôle de gestion dans les entreprises au Burkina Faso. Alors, la méthodologie de cette étude se veut une étude qualitative descriptive qui est considérée comme la mieux adaptée à répondre aux questions de recherche soulevée de cette étude. Les différentes étapes suivantes ont été observées jusqu'à la présentation de l'analyse de données.

4.3.1 Démarche éthique de recherche

De nos jours, les chercheurs doivent respecter certaines règles d'éthique jugées indispensables pour toutes les recherches impliquant les êtres humains (Giroux et Tremblay, 2002). La réalisation d'une telle étude nécessite alors l'adhésion et le respect de la démarche d'éthique du comité d'éthique de la recherche pour les projets étudiants impliquant les êtres humains (CERPE) de l'UQAM. Cette démarche commence par une formation en ligne en éthique de recherche (FER). La formation comporte huit modules : le premier module aborde les principes de base qui sous-tendent le cadre global de la FER. Le deuxième module s'attarde sur la définition de la recherche et se focalise sur l'identification des projets de recherche en lien avec des êtres humains et nécessitant une évaluation par le comité d'éthique de recherche (CER). Quant au troisième module, il concerne les risques et avantages liés à la participation à l'étude. Le module quatre est consacré au consentement des participants. Il met en évidence les principes généraux du consentement qui stipule que le consentement doit être libre, éclairé et continu. Le module cinq aborde la vie privée et la confidentialité des informations des participants. Le module six fait place à la justice et l'équité en matière de recherche impliquant les êtres humains. Le module sept évoque les conflits d'intérêts en matière de recherche. Enfin, le module huit termine avec le processus d'évaluation de la demande d'approbation éthique de recherche soumise au CER.

Pour cette recherche, toutes les étapes de la FER ont été suivies jusqu'à la formulation de la demande d'autorisation et par la suite à l'obtention de l'approbation du CERPE. À l'issue de cette évaluation, une attestation est délivrée à l'étudiant lui autorisant la poursuite de la collecte des données. *L'annexe D* constitue l'attestation qui est délivrée pour témoigner du succès à cette épreuve. Ceci ouvre l'étape de la démarche de sélection de la population de l'étude.

4.3.2 Population de l'étude et échantillon final

La méthodologie de recherche qualitative en ce qui concerne le choix et l'objet de recherche est un processus sélectif (Miles et Huberman, 2003) et itératif (Gaudet, 2018). Le but de cette recherche étant d'examiner le rôle du contrôle de gestion dans les entreprises au Burkina, la population visée est alors l'ensemble des entreprises installées au Burkina Faso. En ce sens, pour constituer l'échantillon de cette étude, plusieurs règles ont été suivies, d'autant plus qu'il n'y a aucune règle concernant la taille de l'échantillon dans une recherche qualitative si l'on considère que, dans une recherche qualitative, la taille de l'échantillon dépend très souvent des données recueillies (Fortin et Gagnon, 2016).

Pour la sélection des entreprises, cette étude a eu recours à la base de données de la chambre de commerce de l'industrie du Burkina Faso (CCI-BF). En effet, cette base de données de la CCI-BF permet notamment de disposer des coordonnées des entreprises immatriculées au Burkina Faso. Une fiche de requête ci-joint en *annexe E* avait été remplie puis envoyée aux entreprises identifiées. En retour, une liste de 100 entreprises évoluant dans 4 principaux secteurs économiques a été reçue. Ces entreprises évoluent principalement dans le domaine de service, commerce, industrie et manufacturier, et du bâtiment et travaux publics. Cette démarche a permis d'identifier les entreprises et de mettre en œuvre notre réseau relationnel pour la planification des entrevues.

Les entreprises choisies sont alors toutes de tailles intermédiaires et évoluant dans divers secteurs économiques du Burkina. *Le tableau 4.1* présente l'échantillon final des entreprises à l'étude et leur domaine d'activité, la position de la personne participante, ainsi que la durée de l'entrevue réalisée sur place entre la période de juillet à septembre 2019.

La première règle a consisté à envoyer une *lettre de demande d'entretien*, ci-jointe en *annexe B*, aux entreprises enregistrées auprès de la chambre du commerce et d'industrie du Burkina Faso (CCI-B). La deuxième règle est la technique de la boule de neige et le recours au réseau relationnel. Cette dernière technique a été la plus déterminante dans la sélection de l'échantillon final de cette étude. En effet, au Burkina, il existe une méfiance envers les entrevues, car les chercheurs sont souvent considérés comme des « espions » ou des enquêteurs (Kaboré et Gervais, 2006).

Nbre	Domaine	Fonction	Durée de l'entretien (mn)
1	Bâtiment et Travaux Publique,	Directeur Administratif et Financier	31,39
2	Énergies renouvelables	Directeur Financier et Comptable	27,43
3	Marketing Social	Directeur Administratif et Financier	42,47
4	Assistance et Conseil	Directeur du Contrôle de Gestion	17,44
5	Hôtellerie	Directeur Financier et Comptable	23,40
6	Télécommunication	Auditeur Interne	16,79
7	Banque	Directeur de comptabilité	33,58
8	Production et distribution de gaz	Chef Gestion	26,26

9	Mine	Chef Comptable	29,11
10	Poste	Gestionnaire financier	63,02
11	Transport	Comptable	34,28
12	Hydrocarbure	Responsable comptabilité	30,10
13	Assurance	Directeur Comptable	41,24
14	Assurance	Directeur Audit Interne et contrôle de gestion	42,17
15	Technologie d'Informatique et télécommunication	Chef du Département Finances et Budget	30,11
Moyenne (minutes)			32,59

Tableau 4.1 Échantillon final de l'étude

Par ailleurs, les intervenants sont pour la plupart des dirigeants, des hauts cadres et de cadres moyens des entreprises. Ce choix vaut un double avantage : d'abord sur le plan de l'éthique de la recherche, cet état de fait élimine l'effet de subordination et la crainte dans les réponses. Ensuite, ces acteurs sont censés connaître et comprendre le fonctionnement de leur entreprise. Toutefois, pour préserver l'anonymat des participants, le nom des entreprises ne sera pas fourni ainsi que toutes expressions ou indications pouvant référer au participant ou à son entreprise.

En définitive, quinze entreprises ont été retenues pour cette étude. Le *tableau 4.2 Caractéristique de l'échantillon de l'étude* fournit la liste de ces entreprises en fonction du domaine et le secteur d'activité, la propriété du capital, l'âge et la taille en termes d'effectif employé.

	Domaine	Secteur d'activité	Propriété	Âge de l'entreprise	Taille de l'entreprise (Nombre d'employés)
1	BTP	Industrie ou manufacturier	Privée	10 ans et +	100 et +
2	Industrie	Industrie ou manufacturier	Privée	5 à 10 ans	20 à 100
3	ONG	Services	Publique	10 ans et +	0 à 20
4	Transport	Services	Publique	10 ans et +	20 à 100
5	Hôtellerie	Services	Privée	10 ans et +	100 et +
6	Télécommunication	Services	Privée	10 ans et +	100 et +
7	Banque	Services	Privée	10 ans et +	100 et +
8	Industrie	Industrie ou manufacturier	Privée	10 ans et +	20 à 100
9	Industrie	Industrie ou manufacturier	Privée	0 à 5 ans	100 et +
10	Banque	Services	Publique	10 ans et +	100 et +
11	Transport	Services	Publique	5 à 10 ans	100 et +
12	Industrie	Industrie ou manufacturier	Privée	10 ans et +	100 et +
13	Assurance	Services	Privée	10 ans et +	100 et +
14	Assurance	Services	Privée	10 ans et +	100 et +
15	Télécommunication	Services	Publique	5 à 10 ans	20 à 100

Tableau 4.2 Caractéristique de l'échantillon de l'étude

Cependant pour faciliter l'analyse ultérieure des résultats, cette étude retient deux grands domaines d'activité à savoir : le service et l'industrie ou le manufacturier. Alors *le tableau 4.3 Proportions des principaux secteurs d'activité de l'échantillon étudié* donne les proportions de cette répartition.

Secteur	Nombre de cas correspondants
Services	66,67%
Industrie ou manufacturier	33,33%

Tableau 4.3 Proportions des principaux secteurs d'activité de l'échantillon étudié

4.3.3 Outils et méthode de collecte de données

Pour Fortin et Gagnon (2016, p. 50), les principales méthodes de collecte de données comprennent l'observation, l'entrevue, le questionnaire et les échelles de mesure. Si les recherches qualitatives mettent en avant l'observation, l'entrevue et le questionnaire, l'objet de l'étude guide le choix de la méthode de collecte de données (Fortin et Gagnon, 2016). Pour cette étude, l'entrevue de recherche est la plus adaptée comme stratégie de collecte de données, car elle permettrait une grande compréhension de l'objet de la recherche. D'ailleurs, Gauthier (2009, p. 339) retient la définition de l'entrevue comme une interaction verbale entre des personnes qui s'engagent volontairement dans pareille relation afin de partager un savoir d'expertise, et ce, pour mieux dégager conjointement une compréhension d'un phénomène d'intérêt pour les personnes en présence.

4.4 Guide d'entrevue et matériel d'analyse

Les participants à cette étude étant les dirigeants, les hauts cadres et cadres moyens des entreprises sélectionnées, un guide d'entrevue leur a été soumis au préalable. Ainsi, la méthodologie choisie dans cette étude consiste à interviewer ces acteurs qui sont imprégnés des activités et opérations de leur entreprise, de son environnement socio-économique et son processus décisionnel. La réalisation du guide d'entrevue à partir des thèmes permet d'obtenir des réponses du participant tendant dans le sens de la question de recherche posée. Pour cela, les thèmes abordés dans ce *guide d'entrevue*, joint en *annexe A*, sont les suivants :

- Caractéristique de l'entreprise;
- Outils et méthode de contrôle de gestion;
- Communication des activités de contrôle de gestion et responsabilité;

- Formation et système d'apprentissage;
- Évaluation de la performance.

4.5 Procédure d'administration du guide d'entrevue

En ce qui a trait au déroulement des entrevues et avant même toute entrevue, nous avons fourni le *formulaire de consentement* ci-joint en *annexe C*, au participant lors d'un premier rendez-vous afin d'obtenir leur consentement au préalable. La plupart des intervenants ont accepté immédiatement de passer à l'entrevue, d'autres en revanche ont demandé un temps de prise de connaissance de ce formulaire et un autre rendez-vous est pris à une date ultérieure. Une estimation prévue de la durée de l'entrevue avait été de 30 à 45 minutes. Le formulaire de consentement mentionne également l'autorisation d'un enregistrement numérique et nous avons tenu à avoir une confirmation par l'intervenant avant tout enregistrement par un dictaphone. Ce qui a permis la retranscription fidèle des entrevues. Cependant, un participant n'a pas accepté d'être enregistré numériquement, chez qui nous avons procédé à une prise de notes.

Les rendez-vous pour l'entrevue se prennent et s'annulent au gré des participants. Les entrevues se sont déroulées au lieu et heure voulus par les participants. Ainsi, plusieurs entrevues se sont déroulées au lieu de service du participant pendant les heures ouvrables, d'autres en-dehors des heures ouvrables et un participant nous a donné rendez-vous à son domicile pour l'entrevue. Ce qui nécessite une flexibilité et une réactivité pour réaliser une entrevue.

4.6 Stratégie d'analyse de données

Après avoir recueilli les données auprès de quinze entreprises évoluant dans divers domaines d'activité économique du Burkina, il a fallu procéder à la transcription des

entrevues. Nous avons transcrit le plus fidèlement possible l'enregistrement numérique de l'expression orale des participants en une expression écrite. Toutefois, les extraits de mots des transcriptions pouvant identifier le nom de l'entreprise ou de la personne participante ont été ignorés. Par la suite, les transcriptions ont été importées dans le logiciel Nvivo12. Ce logiciel permet une organisation des données qualitatives, leur codification et leur analyse.

Nous avons alors procédé à la codification des entrevues en des thèmes et sous thèmes définis de façon hiérarchique au regard du cadre conceptuel de la présente recherche. Ainsi, l'encodage effectué a permis d'associer les différents extraits d'entrevue en rapport aux thèmes. Les codes sont des étiquettes qui désignent des unités de signification pour l'information compilée (Miles et Huberman, 2003). La *figure 4.1* présente les codes ou nœuds extraits du logiciel Nvivo12.

Enfin, la présentation et l'analyse des résultats se fera en fonction de ces thèmes. Pour chaque thème identifié, un tableau récapitulatif tiendra le nombre d'extraits significatifs ainsi qu'un extrait d'entrevue illustratif. Alors, les détails des extraits d'entrevue seront présentés en annexe de ce mémoire.

Nom	Fichiers	Référenc
I-Système de contrôle de gestion	0	0
A-Outils de contrôle	0	0
1-Comptabilité analytique	8	19
2-Budget	11	20
3-Autres outils	8	18
B-Modèle de Simons (1995)	0	0
1-Système de croyance	6	6
2-Système de limite	10	25
3-Système de diagnostic	15	24
4-Système interactif	13	21
C-Facteurs de contingence de contrôle	0	0
1-Facteur socio-économique	11	33
Culture	7	11
Incertitude	10	22
2-Structure organisationnelle	14	25
3-Niveau de technologie	15	25
4-Apprentissage organisationnel	15	36
Formel	11	18
Informel	12	18
5-Age et taille	7	7
6-Mode de gouvernance	9	42
Privé	4	12
Public ou Parapublic	5	30
No Code	15	104

Figure 4.1 Création de nœud sous Nvivo12

4.7 L'instrument de codage

La fiabilité de la recherche qualitative repose en partie sur son instrument de mesure et les consignes que le chercheur se donne pour l'utilisation de cet instrument par d'autres personnes (Thiétart, 2007). L'instrument servant le codage des entrevues de cette recherche est décrit dans le *tableau 4.4 Instrument de codage* ci-dessous.

Noms	Description
I-Système de contrôle de gestion	« Le contrôle de gestion est l'ensemble des dispositifs formels garantissant la mise en œuvre de la stratégie au niveau des processus opérationnels » (Meyssonnier, 2019). Cela s'incarne concrètement par les pratiques de comptabilité de gestion, par un système budgétaire, par le déploiement des tableaux de bord opérationnels mensuels entre autres, et ceux-ci sont pilotés par une personne ou une équipe (Meyssonnier, 2019).
A-Outils de contrôle de gestion	La mise en œuvre du contrôle de gestion se fait grâce aux différents outils de gestion existant en entreprise. Pour cette étude, ces outils sont regroupés en comptabilité analytique, en budget et autres outils informels.
Comptabilité analytique	L'information de gestion en lien avec l'analyse des coûts et la prise de décisions qu'engendrait cette analyse nécessite la mise en place d'une comptabilité analytique. Alors, l'efficacité ou l'effectivité du système de contrôle de gestion est accompagnée de cette comptabilité.
Budget	Parmi les outils de contrôle de gestion dans les entreprises, une place importante est accordée au budget et à son processus. Pour cette étude, l'existence du budget et ses pratiques sont déterminantes dans le niveau du contrôle de gestion.

Noms	Description
Autres outils	Les autres outils pour cette étude désignent des pratiques de gestion en dehors de l'utilisation du budget et de la comptabilité analytique que les entreprises de cette étude mettent en œuvre pour suivre leur activité opérationnelle.
B-Modèle de Simon (1995)	Simons (1995) a défini quatre leviers de contrôle qui répondent à l'efficacité du contrôle de gestion dans les entreprises de façon générale. Ces leviers sont définis de la façon suivante :
1-Système de croyances	Ce système oriente l'organisation en formulant sa mission, sa stratégie et ses valeurs fondamentales. Ces systèmes consistent en un ensemble de définitions organisationnelles.
2-Système de limite	Ce système indique les risques à éviter et les actions que les membres de l'organisation ne devraient pas prendre. Il fournit un ensemble d'arrangements de travail, des codes de conduite et des règles et procédures.
3-Système de diagnostic	Ce système mesure et surveille l'exécution de la mission et de la stratégie avec des indicateurs de performance prédéfinis. Sur la base des informations en retour fournies par ce système, les responsables prennent des mesures correctives et préventives pour maintenir l'organisation sur la bonne voie.
4-Système interactif	C'est le système formel de communication que les gestionnaires utilisent pour s'impliquer dans les activités des employés et que les employés utilisent pour communiquer des idées et des initiatives émanant de la base

Noms	Description
C-Facteurs de contingence de contrôle de gestion	Sans être exhaustifs, ces facteurs sont identifiés au regard de la littérature dans le contexte africain et spécifiquement aux PME.
1-Facteur socio-économique	Ce facteur renvoie à l'environnement conjoncturel dans lequel les entreprises évoluent, et ayant une influence sur le contrôle de gestion. Pour cela, cette étude se limite au facteur culturel et à l'incertitude socio-économique.
Culture	Pour Davis, (1984) la culture est « un ensemble de croyances et de valeurs partagées qui donnent un sens aux membres d'une institution et leur fournissent les règles de comportement de leur organisation ». Ici, les pratiques de gestion et la culture nécessitent un agencement dans les entreprises.
Incertitude	Si les entreprises évoluent dans un environnement déterminé, cet environnement peut être assimilé à plusieurs notions. Pour cette étude, les éléments liés à l'incertitude comme l'instabilité gouvernementale, la concurrence, et l'innovation ayant une influence sur l'entreprise et ses pratiques de gestion sont identifiés.
2-Structure organisationnelle	L'efficacité organisationnelle est associée le plus à la structure des entreprises dans plusieurs études (Mintzberg, 1984). Ainsi, pour cette étude, les pratiques de contrôle de gestion seraient encrées dans les entreprises ayant un service de contrôle de gestion ou ayant une personne dédiée à cet effet.
3-Niveau de technologie	La technologie a de nombreuses significations dans les entreprises et réfère le plus souvent à l'organisation du travail, au matériel utilisé, aux logiciels et connaissances nouvelles (Chenhall, 2003). Cette étude s'intéresse à l'outil technologique (logiciel et matériel) dans la production de l'information de gestion.

Noms	Description
4-Apprentissage organisationnel	Ce facteur est assimilé à la contingence comportementale telle que définie par Lavigne (2002) qui regroupe le niveau de formation des acteurs et le mécanisme mis en place pour transmettre ces connaissances. Ce processus peut être formel ou informel.
Formel	Constitue le mécanisme formel d'acquisition des connaissances et inclus dans la planification ou la stratégie de l'entreprise.
Informel	Consiste en des moyens non formalisés de transmission des savoirs et coutume de l'entreprise au regard de la forte propension de cette pratique dans la société africaine.
5-Âge et taille	Cette étude cherche à savoir si l'âge et la taille en termes de l'effectif employé déterminent la pratique de contrôle de gestion dans les entreprises (Lavigne, 2002).
6-Mode de gouvernance	Le mode de gouvernance dans cette étude détermine le contrôle qui est exercé sur l'entreprise en identifiant les entreprises publiques (sous contrôle gouvernemental) des entreprises privées (Propriété privée)
Privé	Identifie le contrôle exercé par les entreprises ayant une propriété privée de leur capital social.
Public ou Parapublic	Désigne le contrôle exercé par les entreprises dont le capital est sous contrôle gouvernemental
No Code	Sous Nvivo 12, désigne les extraits sans liens avec les thèmes ci-dessus.

Tableau 4.4 Instrument de codage

4.8 Conclusion

L'adoption de l'approche de la méthodologie qualitative est en phase avec la nature de cette étude. Ainsi, les différentes étapes permettant la compréhension de cette démarche et les justifications par les références des chercheurs du domaine qualitative rendent compte de ce choix. Par ailleurs, l'exposé du processus de collecte de données laisse présager le chapitre suivant, portant présentation des résultats.

CHAPITRE V

RÉSULTAT DES ENTREVUES

5.1 Introduction

Ce chapitre est consacré à la présentation des résultats de cette étude. Cela consiste concrètement à présenter les extraits des entrevues encodés dans les différents thèmes, identifiés au préalable en fonction des catégories du schéma de codage.

Ainsi, ce chapitre est subdivisé en trois parties dont la section 5.2 fait place à la description du contrôle de gestion dans les entreprises, la section 5.3 identifie les leviers de Simons (1995) dans les pratiques de gestion de ces entreprises, enfin la section 5.4 présente les facteurs de contingence de contrôle de gestion identifiés, en lien avec le contrôle de gestion.

5.2 Contrôle de gestion dans les entreprises au Burkina Faso

Cette section présente les pratiques et les principaux outils de contrôle de gestion dans les entreprises au Burkina Faso. En effet, parmi les outils de contrôle de gestion existant en entreprise, une place importante est réservée au budget et à ses pratiques (Meyssonnier, 2019; Meyssonnier *et al.*, 2008).

5.2.1 Constats selon le secteur

D'une manière globale, nous avons identifié plusieurs outils de contrôle de gestion dans les PME burkinabé notamment, la comptabilité analytique, le budget, les tableaux de bord, et autres rapports d'activité. Plus précisément, parmi la quinzaine d'entrevues réalisées auprès des dirigeants de ces PME, 53% utilisent la comptabilité analytique, 73% le budget, 26% le tableau de bord, enfin 20% autres rapports.

Par ailleurs, la situation semble être différente selon le secteur d'activité. Dans le secteur de service, 40% des répondants utilisent la comptabilité analytique, 70% utilisent le budget, seulement 10% le tableau de bord et 30% autres rapports. Ce même constat dans le secteur industriel donne respectivement 80%, pour la comptabilité analytique et le budget, et 60% pour le tableau de bord et autres rapports.

Il y a donc une prépondérance pour l'utilisation du budget et de la comptabilité analytique et ce, quelque soit le secteur.

Le *tableau 5.1 Extrait de l'utilisation des outils du contrôle de gestion* ci-dessous présente le récapitulatif des extraits des entrevues portant sur ces outils identifiés dans cette étude en matière de contrôle de gestion et à ses pratiques. Par ailleurs, *l'annexe F* fournit plus de détails sur ces extraits d'entrevue.

Outils de contrôle de gestion	Secteur = Services (10)	Secteur = Industrie ou manufacturier (5)	Exemple d'extrait d'entrevue
1- Comptabilité analytique	4	4	Interview 08 : « [...] comme l'activité est diversifiée donc il faut une <i>comptabilité analytique</i> pour évaluer la rentabilité de chaque activité, pour pouvoir prendre de bonnes décisions sur chaque activité. »

Outils de contrôle de gestion	Secteur = Services (10)	Secteur = Industrie ou manufacturier (5)	Exemple d'extrait d'entrevue
2-Budget	7	4	Interview 10 : « L'action de gestion commence par <i>le budget</i> , nous avons à ce titre des logiciels nous avons <i>des logiciels de budget</i> , nous avons des logiciels de comptabilité et de paie.»
3-Autres outils			
Tableau de bord	1	3	Interview 14 : « nous avons certains outils qui ne sont pas informatisés, mais c'est un dispositif qui est mis en place pour pouvoir évaluer les rapports d'activité[...]Mais en intra périodicité il y'a <i>des tableaux de bord</i> . »
Rapports	3	3	Interview 14 : « nous avons certains outils qui ne sont pas informatisés, mais c'est un dispositif qui est mis en place pour pouvoir évaluer <i>les rapports d'activité</i> [...]

Tableau 5.1 Extrait de l'utilisation des outils du contrôle de gestion

En matière d'outils de contrôle de gestion, les entreprises évoluant dans le domaine de service présentent certaines particularités. En effet, nous avons constaté notamment que les entreprises évoluant dans les activités liées aux technologies se démarquent dans l'utilisation de ces outils. Ainsi, dans de telles entreprises, bien que la plupart des entreprises de ce domaine utilisent le système de comptabilité privée (Système Comptable OHADA), les outils comme un système de progiciel de gestion intégré existe fortement avec la présentation de tableau de bord pour chaque direction. En témoigne l'extrait de cet entretien :

l'interview 15 : « Étant donné que nous sommes une structure de TIC (Technologie d'information et de la communication) tout ce qui est outil de bonne pratique tous les jours c'est ce que nous essayons de développer pour permettre une gestion efficace des ressources humaines comme matériels. Étant donné que c'est à nous de propulser l'utilisation d'un certain nombre d'outils et de diffuser auprès de l'administration publique. »

Toutefois, certaines entreprises ne disposent pas d'une comptabilité analytique, mais possèdent de logiciels de gestion budgétaire, d'analyse financière et d'établissement d'indicateurs. Dans ces entreprises, les responsables procèdent par une budgétisation des opérations, l'établissement d'un compte d'exploitation et le suivi de la trésorerie. Cependant, pour le fonctionnement de ces outils, une connaissance des informations structurelles est nécessaire. En effet, l'activité est très dépendante du climat des affaires dans la sous-région au regard de la criminalité récurrente dans le pays et dans la sous-région selon cet intervenant.

Interview 05 : « Comme processus on essaie de fixer les objectifs pour pouvoir faire le budget [...] que ça soit au niveau de la direction générale, chaque acteur, on essaie de fixer des objectifs et chaque acteur connaît bien son domaine on essaie de faire des interpolations pour arrêter en fait des chiffres. Maintenant, on se base plus sur les chiffres passés et voir également les informations au niveau du domaine que ça soit des informations côté sécuritaire, la santé financière, pour pouvoir fixer les nouveaux objectifs.»

5.2.2 L'impact du mode de gouvernance

Par ailleurs, le mode de gouvernance des entreprises est assimilé aux outils de contrôle de gestion pour certaines entreprises. En effet, si pour leur gestion, certaines entreprises disposent d'une gouvernance moderne des sociétés avec en tête l'assemblée générale des actionnaires, la gestion de l'entreprise est assurée par plusieurs structures, dont le conseil d'administration, la direction générale et des comités entre autres. Ces types d'entreprises disposent d'un plan stratégique pouvant s'étaler sur plusieurs années.

Interview 13 : « Le premier outil de gestion que nous avons c'est le plan stratégique [...] C'est un plan stratégique qui est validé par le conseil d'administration, et l'assemblée générale. En plus de ces structures de management, le plan stratégique est décliné chaque année en budget. »

5.2.3 Les constats selon le type de propriété

Dans le même sens, les entreprises publiques disposent d'un organe de gestion similaire qui est piloté par le conseil général des sociétés d'État, organe suprême de direction de la société. Bien que mettant en œuvre les politiques de l'OHADA (Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires) en matière d'organisation comptable et de reporting, les services de gestion manqueraient de rigueur et d'indépendance. Aussi, il n'existe pas pour certaines de ces sociétés d'État de logiciel de comptabilité. Les données sont traitées avec le pack office. Ce qui met en doute la véracité des données et des rapports publiés selon cet intervenant.

Interview 11 : « il faut dire par exemple que nous n'avons pas les outils scientifiques très performants comme logiciels, mais les agents se débrouillent un peu avec des états comme Access et les états Excel dont ils se servent pour la collecte des données des informations donc, il y a des états qui sont produits donc il y a *des rapports* effectivement qui sont produits maintenant là où il y'a toujours problème c'est la sincérité de ces données. Ces données ont tendance à être biaisées en fait [...]»

En effet, si les entreprises à capitaux mixtes ou publiques peuvent se prévaloir d'appliquer le système comptabilité de droit privé, elles ne sont toutefois pas soumises à la même procédure de contrôle de leur comptabilité (Vérification fiscale par exemple) que les entreprises privées. Un autre intervenant d'une entreprise à capitaux publiques tenait ces propos.

Interview 04 : « On se base sur la comptabilité générale, nous ne sommes pas une société industrielle, donc nous n'avons pas besoin de la comptabilité analytique. »

Cela dénote le manque d'intérêt ou de compréhension de l'usage de certains outils de contrôle de gestion dans ces entreprises. Cependant la description faite par ce cadre d'une autre entreprise publique est tout autre en ce qui a trait aux outils de gestion dans son entreprise.

Interview 10 : « L'action de gestion commence par le budget, nous avons à ce titre des logiciels. Nous avons des logiciels de budget, nous avons des logiciels de comptabilité et de paie. En d'autres termes nous, nous avons un intégré de gestion dans lequel les différentes activités sont enregistrées, validées et nous procédons à des arrêts périodiques qui font l'objet d'audit, du commissariat aux comptes avant leur soumission aux instances de gouvernance que sont le conseil d'administration et l'assemblée générale des sociétés d'État ».

5.2.4 Le cas d'entreprises étrangères et locales

Il est à noter que la situation d'entreprises étrangères (filiales ou société mère) installées au Burkina semble différer de celle des autres (entreprises locales). Dans le même sens, dans la catégorie des entreprises du domaine industriel ou manufacturier, deux types de constats existent en matière des pratiques d'outils de contrôle de gestion. Dans le premier cas des entreprises du secteur industriel, quoique filiales de grands groupes internationaux, une des entreprises semble ne pas avoir en son sein une comptabilité analytique dans leur gestion quotidienne. Toutefois, plusieurs indicateurs de gestion sont établis et des reporting périodiques sont faits pour rendre compte de l'activité à la société mère ou ses représentants dans d'autres pays. D'autre part, certaines filiales semblent bien en avance dans la description des outils de gestion qui a été faite en ces termes ci-dessous.

Interview 09 : « Dans le processus budgétaire, dans chaque département on leur assigne un budget qui est un budget plus ou moins numérique. Ce budget alloue un portefeuille et ensuite au cours de l'année il y a un ensemble de revues qu'on appelle « forecast » budgétaire qui a lieu chaque trimestre au cours de l'année et ce budget est assorti d'indicateur de performance aussi bien qualitatif et quantitatif dans le travail ».

Dans le cas du secteur manufacturier, ces entreprises industrielles ou manufacturières disposant leur propriété du capital local et semblent en retard dans l'utilisation et la mise en œuvre des outils de contrôle de gestion. Dans le cas où la société en disposerait un outil de gestion, ce dernier est généralement l'affaire d'une seule personne ou du responsable administratif et financier. Ces deux extraits ci-dessous des intervenants permettent d'étaler cette situation.

Interview 02 : « [...] c'est vrai que nous avons une comptabilité analytique qui a été mise en place, mais elle ne permet pas de gérer les affaires en fait de savoir sur telle affaire, on a dépensé tant et on a réalisé tant ou on a facturé tant, de voir si c'est rentable ou pas. En fait, la comptabilité analytique c'est par branche d'activité [...] Mais sur chaque activité, on n'a pas encore cet outil qui nous permet de dire si nous sommes rentables ou pas. Lorsque nous avons un nouveau marché, c'est comme un nouveau projet que nous réalisons. »

Interview 01 : « En tant que directeur administratif et financier, il y a des outils que j'ai mis en place pour le contrôle des comptes. Il y a des budgets qu'il faut élaborer et veiller à ce que ça soit conforme aux activités. »

En conclusion, les outils de contrôle de gestion énoncé par les intervenants sont la comptabilité de gestion, le budget et ses processus, et des systèmes de mesure de la performance.

5.3 Contrôle de gestion et modèle de Simons

Dans cette partie, les quatre leviers de Simons (1995) sont utilisés pour comprendre le design de contrôle de gestion dans les entreprises. La structure et le fonctionnement du contrôle de gestion dans les entreprises passent par l'intégration de ces quatre leviers. C'est cette intégration des leviers de Simon (1995) qui détermine le design de contrôle et par conséquent, contribue à l'atteinte des objectifs organisationnels. Alors ces leviers sont le système de croyances, le système de limite, le système de contrôle diagnostic et enfin du système interactif.

De façon globale, ces quatre leviers sont assez représentés dans ces PME au regard des 15 entrevues réalisées auprès de ces dirigeants. Ainsi, le système de croyance est décrit dans 40% des cas d'entrevue, le système de limite dans 66% des cas, le système de contrôle diagnostic dans tous les cas d'entrevue (100%), enfin le système interactif dans 86% des cas. Par ailleurs, un examen de ces leviers en fonction du secteur d'activité est assez semblable à la situation globale décrite précédemment. Quant au système de diagnostic, il est présent dans tous les types d'entreprises.

Le récapitulatif du nombre d'extraits des entrevues en lien avec chaque système est présenté dans le *tableau 5.2 Analyse sous modèle de Simons (1995)* ci-dessous, en fonction du secteur d'activité des entreprises. Toutefois, *l'annexe G* fournit le détail de ces extraits d'entrevue.

Modèle de Simons (1995)	Secteur = Services (10)	Secteur = Industrie ou manufacturier (5)	Exemple d'extrait d'entrevue correspondant
1-Système de croyance	5	1	Interview 03 : « Je pense que cette culture est l'œuvre surtout des premiers responsables qui ont une certaine <i>vision du marketing social</i> et qui ont su à un certain moment inculquer cette vision à l'ensemble du personnel par les rencontres par la communication interne par la responsabilisation de chaque personnel. »
2-Système de limite	7	3	Interview 09 : « <i>Le manuel de procédures</i> existe et les gens s'en sont approprié et tout le monde aujourd'hui connaît <i>les règles de fonctionnement de la société</i> et comme nous travaillons dans un système ERP (Progiciel de gestion intégré). Cet outil a été développé conformément au manuel de procédures. Ça veut dire que tout ce qui est décrit dans le manuel de procédures a été implémenté. »

Modèle de Simons (1995)	Secteur = Services (10)	Secteur = Industrie ou manufacturier (5)	Exemple d'extrait d'entrevue correspondant
3-Système de diagnostic	10	5	Interview 01 :« [...] <i>les indicateurs de gestion</i> nous permettent de savoir sur tel projet que nous avons qu'est-ce qu'on a comme marge, qu'est-ce que l'on a dépensé et par rapport au projet similaire qu'elle a été la difficulté dans tel chantier par rapport à l'autre. Ces indicateurs nous permettent de voir ces situations et aussi <i>de nous corriger au fur et à mesure</i> qu'on avance la situation. »
4-Système interactif	9	4	Interview 15 : « Vous savez que nous sommes une entreprise des TIC (Technologie d'Information et de Communication) il y a <i>des cadres de concertation périodique</i> et chaque mois il y a ce qu'on appelle un comité de direction et tout se discute là. On ne communique pas en cachette tout se discute là tout se dit devant tout le monde [...] C'est à travers les cadres de concertation à travers les réunions périodiques ».

Tableau 5.2 Analyse sous modèle de Simons (1995)

Au regard des différentes entrevues analysées dans les entreprises relevant du domaine des services, la description correspondante aux leviers de Simon est présente à un certain degré. D'abord, en ce qui concerne le système de croyances qui correspond aux énoncés de valeurs fondamentales, elles sont décrites le plus souvent dans le plan stratégique de l'entreprise, si celle-ci en dispose. Aussi, ce système se retrouve au

niveau de la vision établie par les dirigeants de ces entreprises. En ce sens, l'extrait de cette entrevue donne le ton.

Interview 14 : « C'est ce plan stratégique sur plusieurs années qui est la boussole. C'est un plan stratégique qui est validé par le conseil d'administration, et l'assemblée générale. »

Ensuite, pour ce qui est du système de limite, ce système pourrait être confondu au système de croyances dans la mesure où ce dernier décline les valeurs fondamentales comme une exigence. Au-delà de tout, le système de limite est indiqué dans la plupart des entreprises comme correspondant au manuel de procédures, du code de bonne pratique et de gouvernance dans les sociétés d'État et dans le code du travail en général. Toutefois, ce système de limite pourrait rencontrer des obstacles dans le rôle qu'elle joue au regard du mode de gouvernance exercé par les dirigeants de l'entreprise, en ce sens de cet intervenant :

Interview 11 : « Nous avons l'impression que nos dirigeants travaillent en marge du code du travail et des personnes pourtant tous ces mécanismes sont prévus pour aider à la gestion parce que quand les hommes leurs droits ne sont pas respectés c'est un peu compliqué [...] quand vous prenez nos statuts et le règlement intérieur tout est prévu, le réel problème est dans le respect dans ce qu'on a prévu il n'y a pas de suivi. On produit effectivement des états juste pour faire plaisir aux partenaires. »

D'autre part, dans les entreprises bénéficiant des subventions des organismes publics, ces derniers sont garants de cette valeur fondamentale à laquelle ces entreprises sont soumises, et ce, dans le but du respect des cahiers de charges et aussi d'une éventuelle reconduction de cette subvention. Ce mécanisme consiste à une forme de coercition qui rend ce système fiable.

Interview 03 : « D'une manière générale, nous recevons peu de subventions du gouvernement c'est plutôt des bailleurs de fonds que nous utilisons étant donné que les bailleurs de fonds interviennent au Burkina avec la permission du

gouvernement du Burkina Faso. Ces bailleurs de fonds ont leurs exigences en matière de financement et de compte rendu des activités que vous auriez menées et pour finir, ils ont ce qu'on appelle les exigences financières qu'il faut respecter. Pour l'ensemble de ces bailleurs de fonds quand le projet est financé, il a une évaluation de capacités en matière de gestion de fonds qui est faite et les fonds sont mis à notre disposition avec les instructions financières du partenaire en question. Les fonds sont gérés et le compte rendu est fait à la fin ou à mi-parcours avec les différents audits. »

Quant au système de diagnostic, il est connu pour son rôle de mesure et de surveillance entre autres, des objectifs prédéfinis. Ce système nécessite un mécanisme itératif entre l'établissement de cet objectif et la mesure qui est faite ultérieurement. Si la description de ce mécanisme peut être faite de plusieurs manières, il en ressort des entrevues ceci :

Interview 04 : « [...] C'est quelque chose d'objectif que l'on te fixe, il y a aussi le travail demandé et des indicateurs qui sont là. Donc au fur et à mesure que le travail s'exécute, je dois dire à quel niveau on est comme le taux d'avancement. »

Aussi on pourrait entendre,

Interview 15 : « Ces outils de gestions nous permettent de dégager les indicateurs périodiques. C'est surtout ça les indicateurs qui nous permettent de recadrer s'il le faut et redresser là où il le faut. »

Enfin, dans les entreprises évoluant dans le domaine des services, et considérant le système interactif développé par Simons, le constat est tout autre pour les entreprises de cette étude. En effet, si ce système favorise le dialogue entre les différents niveaux organisationnels, il permettrait surtout l'apprentissage organisationnel et l'émergence de nouvelles idées et stratégies dans une logique de transparence dans la communication entre les acteurs de l'organisation. À cet effet, et en considérant cet intervenant :

Interview 11 : « La communication interne, elle est presque inexistante parce qu'en fait depuis mars 2016, il a eu une crise entre le personnel et la direction et depuis cette crise-là les dirigeants se sont braqués, ils communiquent très peu

parce que la crise qui les avait opposés c'était autour de la transparence. On avait du mal à payer par exemple les salaires pendant qu'on voyait que les directeurs qui s'achetaient des véhicules donc depuis ce temps-là, la direction ne communique pas beaucoup sur la gestion. »

On est à même de comprendre qu'en période de différends entre les acteurs de l'entreprise, ce système interactif peut être mis à rude épreuve quant à son rôle de stimuler la création ou d'innovation. Toutefois, un autre constat de la description de ce système de diagnostic est fait en ces termes :

Interview 15 : « [...] il y a des cadres de concertation périodique et chaque mois il y a ce qu'on appelle un comité de direction et tout se discute là. On ne communique pas en cachette tout se discute là, tout se dit devant tout le monde. Quand tous les responsables se réunissent on communique le niveau du taux de réalisation de chacun, de chaque service, et ce devant tout le monde et en tirer les leçons devant tout le monde également on prend des engagements également devant tout le monde et c'est comme ça que ça marche. »

Dans le groupe des entreprises évoluant dans le domaine industrie ou manufacturier, une analyse des entrevues au regard des quatre leviers de Simons (1995) permet également d'identifier le niveau du design de contrôle de gestion dans ces entreprises. Le premier système étant les systèmes de croyances, ce système n'est pas explicite dans ces types d'entreprises ou relève des valeurs de la société mère pour ces filiales. Dans le premier cas, les premiers dirigeants s'entourent des personnes issues de son cercle familial ou amical qui sont censées comprendre les valeurs fondamentales de leur entreprise. Lorsque ces entreprises s'engagent dans une sous-traitance de leur activité, elles s'assurent que leur vision et principe sont partagés par le cocontractant.

Interview 01 : « Pour les contractuels qu'on engage pour les travaux, leur contrat est lié au projet et dès que le projet fini, les contrats prennent fin automatiquement. Quand, il arrive, on fait un entretien, il y a *certaine valeur* que nous on tient beaucoup, on essaie de voir avec *ces valeurs* et aussi leur dire aussi *nos principes* et comment on travaille ici. »

Au niveau du système de limite, il est également décliné dans le manuel de procédures de ces entreprises.

Interview 09 : « Le manuel de procédures existe et les gens s'en sont appropriés et tout le monde aujourd'hui connaît les règles de fonctionnement de la société [...] »

Il arrive aussi de voir des structures qui ne possèdent pas de ce manuel ou que cela soit à un stade d'apprentissage, même si, ces entreprises paraissent avoir plusieurs années de fonctionnement, comme cet extrait d'entrevue :

Interview 02 : « Pour le moment, nous n'avons pas un manuel de procédures, c'est moi qui suis en train de le mettre en place et même l'organigramme de la société. »

Pour ce qui est du système de diagnostics, il est le système auquel plusieurs de ces entreprises basent le reporting de leur activité. En s'adaptant à la réalité des outils utilisés et de plus en plus évolutifs pour le reporting, certaines entreprises ont un système de diagnostics très développé. Au vu de l'extrait de cette entrevue,

Interview 09 : « Cet ERP (Progiciel de gestion intégrée) permet au jour le jour par exemple à chaque manager de connaître le niveau d'exécution de son budget, il permet de gérer chaque département en termes de performance, de connaître en temps réel s'il y a de rupture d'information entre le siège à Toronto et ici. Alors qu'avant, il fallait attendre à la fin du mois pour faire un reporting. Donc, il n'y a pas mal d'indicateurs qui ont été mis en œuvre aussi bien pour le « *cost management* » que pour le « *financial management* » qui facilite les choses. »

Ce système de diagnostic est rendu instantané, et ce, grâce à l'outil technologique. Il en est de même pour le système interactif dans ces types d'entreprises comme en témoigne l'extrait de cette entrevue :

Interview 09 : « En interne, on a un système de communication qui est très développé, on a un intranet qui permet à chaque manager d'avoir accès à certaines

informations [...] Et dans ce sens le siège va discuter avec chaque manager et durant ce processus les objectifs globaux que la société se fixe au cours de l'année naturellement est discuté à travers ces groupes de discussion et chaque manager également à travers ce processus de budgétisation participative revient effectivement à son équipe pour dire voici les objectifs qui ont été fixés à notre département ce qui peut être des objectifs qualitatifs ou quantitatifs. Dans ce processus naturellement chaque employé est imprégné de ce qui lui est demandé au cours de chaque année suivante. »

Si le modèle de Simons (1995) à travers ses leviers permet de comprendre le design du contrôle de gestion dans tous les types d'entreprises, les facteurs de contingence sont réputés être les éléments qui influencent ce design auquel les entreprises doivent s'y adapter.

5.4 Facteurs de contingence de contrôle

Cette partie expose les facteurs de contingence identifiés pour l'analyse et la compréhension l'état du contrôle de gestion des entreprises de cette étude. À cet effet, le *tableau 5.3 Extraits des facteurs de contingence au contrôle de gestion* présente le récapitulatif des extraits des entrevues en lien avec les différents facteurs de contingence qui se prêtent à cette étude. Les extraits d'entrevues sont présentés en fonction du domaine d'activité de l'entreprise : service et industrie ou manufacturier. Par ailleurs, ces extraits correspondent aux facteurs de contingence tels que : 1-les facteurs socio-économiques retenus, 2- la structure organisationnelle, 3-le niveau de technologie, 4- le système d'apprentissage organisationnel, 5- la taille et l'âge de l'entreprise, enfin 6-le mode ou type de gouvernance exercé par les dirigeants d'entreprise. *L'annexe H* présente les détails des extraits d'entrevue.

Facteurs de contingence	Secteur = Services (10)	Secteur = Industrie ou manufacturier (5)	Exemple d'extrait d'entrevue correspondant
1-Facteur socio-économique	6	5	Interview 01 : « [...] on soumissionne, en termes de qualité prix si on est mieux-disant on nous attribue le marché [...] Ainsi avec le contexte des pays africains particulièrement au Burkina ce n'est pas souvent facile avec la corruption pour pouvoir décrocher un marché. Actuellement, c'est la difficulté que nous avons au niveau de la clarté dans les offres et aussi le problème de financement des banques qui exigent beaucoup de garanties c'est un peu difficile. »
2-Structure organisationnelle	9	5	Interview 13 : « [...] le service contrôle de gestion s'occupe du contrôle à posteriori et le service audit s'occupe du contrôle à priori. Le service l'audit interne est carrément une direction rattachée à la direction générale, mais le service contrôle de gestion est un service logé au sein de la direction financière.»
3 Niveau de technologie	10	5	Interview 08 : « Comme outils informatiques, nous utilisons actuellement le logiciel Sage, mais nous sommes actuellement sur un grand projet informatique qui concerne l'ensemble des filiales de notre société en Afrique. Mais pour le moment, nous utilisons Sage, la version comptabilité, la version gestion commerciale même la version paie. C'est cet outil qui permet de synchroniser les informations dans les différents services pour le moment. »

Facteurs de contingence	Secteur = Services (10)	Secteur = Industrie ou manufacturier (5)	Exemple d'extrait d'entrevue correspondant
4-Apprentissage organisationnel	10	5	Interview 08 : « Il y a des informations à la carte par exemple à la suite de ton évaluation par rapport à tes objectifs si tu rencontres des difficultés sur un volet donné de tes objectifs en ce moment la société t'accompagne. On sent que c'est un besoin de formation on t'accompagne dans la formation que ce soit à l'interne au niveau des ressources humaines nous avons des formations. Que ce soit à l'externe, s'il faut payer pour t'accompagner y a tous ces plans de formation [...] »
5 : Âge et Taille	10	5	Interview 05 : « L'effectif moyen de nos employés est de 120. Il y a une rotation assez forte. On utilise beaucoup des temporaires donc l'effectif varie en fonction de l'activité il y a des périodes où l'activité est très forte et comme on n'a pas à recruter des permanents, on fait appel à des extra à des temporaires pour la forte activité et après cela redescend, mais l'effectif en de 120 personnes en moyenne. »
6-Mode de gouvernance	7	2	Interview 04 : « Nous sommes un établissement public de l'État avec une autonomie financière. On évolue dans le secteur de transport [...] Bon, nous n'avons pas de difficultés dans la mise en œuvre de nos activités parce que nous avons l'appui de l'État et nous avons notre ministère de tutelle qui est le ministère de transport. Nous avons un appui institutionnel avec ce ministère. Tout le travail que l'on fait c'est sous leur contrôle. »

Tableau 5.3 Extraits des facteurs de contingence au contrôle de gestion

L'identification des conditions ou facteurs qui permettent aux entreprises d'avoir une structure de leur contrôle de gestion efficace paraît autant plus complexe que l'environnement dans lequel ces entreprises évoluent (Chenhall, 2003; Mintzberg, 2018; Simons, 1995). Quoique, ces facteurs permettent de comprendre le design du contrôle de gestion.

Dans cette étude, d'abord pour ce qui est des facteurs socio-économiques identifiés notamment la culture d'entreprise et l'incertitude économiques, ces facteurs sont décrits de plusieurs manières considérées ayant une influence sur le contrôle de gestion dans les entreprises concernées. Ici, cette culture d'entreprise est décrite comme mode de comportement des employés inspirés par les dirigeants en ces termes :

Interview 03: « Également dans notre structure, ce qui motive encore plus c'est le fait d'appartenir à un groupe, à une famille où il y a une entente entre les membres de cette famille bien vrai que nous sommes en entreprise tout le monde se sent appartenir à la famille qui est en train de lutter pour le bien-être des burkinabè [...] Je pense que cette culture est l'œuvre surtout des premiers responsables qui ont une certaine vision du marketing social et qui ont su à un certain moment inculquer cette vision à l'ensemble du personnel par les rencontres par la communication interne par la responsabilisation de chaque personnel. »

Il reste que cette culture peut découler des idées reçues à l'intérieur de la société burkinabè de façon générale en ce qui a trait aux interactions des individus de cette société et ses organisations. En ce sens, certaines entreprises peuvent être confrontées à la compréhension que les individus de la société ont de l'activité de l'organisation. Cet extrait ci-contre décrit parfaitement cet état de fait :

Interview 14 : « la clientèle qui est de plus en plus exigeante. Vous êtes africains vous savez bien que dans le secteur des assurances par le passé certains clients hésitaient à faire des réclamations par exemple quand c'est des accidents où il y a de pertes en vies humaines les parents hésitaient et ils disent bon c'est l'affaire de Dieu. Ils hésitent vraiment à prendre de l'argent qui proviendrait de règlement de sinistre lorsqu'il y a perte en vie humaine d'un membre de la famille, mais aujourd'hui les gens ont dépassé ce stade. »

Quant à l'incertitude économique, elle est de plusieurs ordres qui influencent l'activité de ces entreprises. Premièrement, cette incertitude peut être d'ordre juridique ou réglementaire. En effet, il existe souvent un vide juridique pour l'encadrement de plusieurs activités des entreprises dans le pays, et, même si ces lois et règlements existent, leur application souffre d'énormes manquements. À cela s'ajoutent les mouvements sociaux de la population souvent dus à la gestion du gouvernement. Alors, il n'est pas rare de voir le gouvernement se plier sur des décisions économiques à la suite des mouvements sociaux des populations. Deuxièmement, il y a aussi la concurrence exercée entre les entreprises dans une même branche d'activité donnée. Enfin, nous avons des facteurs structurels relatifs à certaines branches d'activité de l'économie du pays. Par exemple, le secteur des banques commerciales manquerait de liquidité au regard du taux de bancarisation de la population. En effet, selon la BCEAO on estime à 17,7% le taux de bancarisation des pays de la sous-région pour l'année 2017.

Ces extraits d'entrevue rendent compte de cette situation :

Interview 14 : « [...] il y a la réglementation aussi qui est un des défis. Ce que je peux dire c'est le dernier règlement auquel les sociétés d'assurance doivent faire face dans la zone CIMA, c'est le règlement qui porte sur l'augmentation du capital social [...] »

En outre pour ce qui est de la concurrence, on peut entendre ceci :

Interview 13 : « Ça veut dire il faut vendre dans un contexte où il y a beaucoup de personnes qui vendent et cette concurrence tire les prix vers le bas et cette concurrence engendre des frais et le second défi c'est pouvoir concilier cette baisse du prix de vente avec l'augmentation des frais généraux parce que pour arracher un contrat aujourd'hui il faut aller de plus en plus loin il faut aller de plusieurs fois [...] »

Enfin, pour ce qui est du volet structurel énoncé précédemment, il faut tenir compte également de ce témoignage :

Interview 07 : « Le défi de gestion propre à notre structure de façon générale ou à mon département c'est lié à la trésorerie, c'est d'avoir du « cash » [...] Au niveau de la comptabilité, le volume d'activité fait que nous sommes un peu débordés et puis aujourd'hui nous avons affaire à une nouvelle réglementation bancaire dans la zone [...] Les normes qui sont appliquées sont carrément copiées des modèles occidentaux. On a essayé d'adapter, mais l'outil informatique ne suit pas forcément et ça, c'est un peu compliqué donc on essaye de s'adapter. »

Le deuxième facteur de contingence identifié pour cette étude est la structure organisationnelle de ces entreprises. Ce facteur, associé à l'efficacité organisationnelle, peut faciliter la mise en œuvre du contrôle de gestion. Cependant, la taille de la structure, le manque de ressources humaines adéquates et financières sont entre autres d'éventuels freins à l'organisation de ces entreprises. Par ailleurs, bien que les dirigeants de ces entreprises seraient conscients de la faiblesse de leur système d'organisation interne, on dénote un mutisme de ces dirigeants quant aux solutions à cet état de fait, eut égard de cet intervenant :

Interview 03 : « Malheureusement, la direction administrative et financière s'occupe de plusieurs choses, il y a même des tâches incompatibles que cette direction se permet de cumuler et ça c'est une faiblesse de notre structure parce que nous sommes une petite structure. En ce qui concerne le contrôle de gestion c'est cette direction qui s'en occupe également de l'exécution budgétaire pourtant les deux domaines sont incompatibles. Vous ne pouvez pas, engager, contrôler et liquider. Mais comme nous avons un problème de ressources humaines et que nous n'avons pas les moyens pour en engager c'est pourquoi

nous en arrivons à la. Nous partageons cette tâche de contrôle de gestion avec la direction administrative. »

En outre, les activités du contrôle de gestion sont assimilées à celles de la comptabilité générale. En ce sens, le service comptable s'occupe de ce rôle réducteur du contrôle de gestion.

Interview 06 : « [...] il n'y a pas une personne qui est dédiée en tant que tel pour faire le contrôle de gestion. Au niveau de la comptabilité et finance, ils font du contrôle de gestion parce qu'ils font des arrêtés mensuels aussi, il y a une équipe chargée de contrôler les stocks. Ils font du contrôle, mais ce n'est pas formalisé et ça n'intègre pas tous les aspects du contrôle de gestion qu'un service devrait avoir. »

Au niveau de la technologie utilisée, la plupart des entreprises de notre échantillon utilisent un logiciel ou un progiciel de gestion intégré (ERP) pour la présentation et la production des indicateurs de gestion. Les entreprises évoluant dans le domaine de TIC ou ayant un service informatique développé sont le plus souvent responsables du développement et de la mise en œuvre de ce logiciel. Toutefois, avec l'évolution rapide de la technologie, certaines entreprises sont confrontées à une incertitude croissante quant à la pérennité de leur activité faute d'adaptation. Ce responsable d'entreprise nous résume son inquiétude dans ces lignes.

Interview 10 : « Nos défis aujourd'hui, c'est vraiment la transformation numérique parce qu'avec l'évolution technologique, les moyens de communication et les applications il y a qu'exercer des activités pour la plupart du temps ne serait plus vraiment être présent physiquement et recevoir la clientèle, mais c'est d'avoir des moyens qui permettent aux clients d'interagir de manière virtuelle dans leur relation avec nous ou les produits que les clients consomment. »

Au niveau du système d'apprentissage, même si cette étude en identifie son processus formel et informel de transmission des savoirs et connaissances au sein des entreprises,

il reste que plusieurs entreprises cumulent ces deux processus (formel et informel) en leur sein. On pourrait donc penser que la nature de la relation entreprise et employé facilite cet état de fait. En fait, dans la majeure partie des PME, les employés le plus souvent développent une relation familiale avec leurs dirigeants. Dans ce cas, les actions des entreprises dans le volet apprentissage ne sont toutefois pas inscrites dans un plan ou un mécanisme de leur transmission. Cette situation peut engendrer une rupture dans la chaîne de transmission au moment des différentes phases du cycle de l'entreprise (changement technologique, introduction des nouvelles lois ou règlements, croissance de marché). Cet extrait d'entrevue nous renseigne de la situation dans ces types d'entreprises.

Interview 06 : « C'est le gros problème en ce moment parce qu'il n'y a pas de mémoires, il n'y a pas d'écrits ce qui fait que la transmission est complexe. Cela veut dire qu'il faut que la personne vienne (un nouvel employé) et fasse des entretiens avec les personnes pour comprendre. La transmission n'est pas fluide, elle n'est pas formalisée, elle n'est pas cadrée. Quand tu es nouveau et que tu y arrives, tu te mets dans le bain. »

Le facteur de contingence âge et taille dans le sens de Mintzberg (2018) permet de comprendre le niveau de formalisation des structures de l'entreprise et ses activités. Le *tableau 5.4 Répartition des entreprises en fonction de l'âge* et *tableau 5.5 Répartition des entreprises en fonction de la taille* (Effectif employé) extraits du logiciel Nvivo 12 présentent la répartition de l'échantillon de cette étude en trois niveaux en fonction de l'âge et taille.

Âge de l'entreprise	Nombre de cas correspondants	%
0 à 5 ans	1	6,67%
5 à 10 ans	3	20,00%
10 ans et +	11	73,33%
	15	100,00%

Tableau 5.4 Répartition des entreprises en fonction de l'âge

Taille de l'entreprise	Nombre de cas correspondants	%
0 à 20	1	6,67%
20 à 100	4	26,67%
100 et +	10	66,67%
	15	100,00%

Tableau 5.5 Répartition des entreprises en fonction de la taille (Effectif employé)

Près de 2/3 des entreprises de cette étude ont plus de 10 ans d'existence et un effectif employé de plus de 100. S'il est nécessaire de savoir si le design du contrôle de gestion est fonction de l'âge et la taille de l'entreprise, la structure de l'organisation et le système d'apprentissage sont déterminants pour comprendre ce design de contrôle de gestion et sa place dans le dispositif de gestion au fil des années.

Alors le *tableau 5.6 Dynamique du contrôle de gestion en fonction de l'âge de l'entreprise* et le *tableau 5.7 Dynamique du contrôle de gestion en fonction de la taille (effectif employé) de l'entreprise* présentent les extraits des entretiens en lien avec ce

dynamisme du contrôle de gestion. Ces tableaux nous renseignent comment le contrôle de gestion est exercé dans ces entreprises et quel en est sa place.

Interviewer	2- Structure organisationnelle	4-Apprentissage organisationnel
Âge		
0 à 5 ans	Interview 09 : « Chez nous, le service contrôle de gestion est directement rattaché à la direction générale d'où l'importance de ce service dans notre organisation. Ce service est localisé sur le site d'exploitation parce que pour nous, pour pouvoir bien manager les coûts, il faut être proche des activités, il faut comprendre l'activité pour pouvoir faire des analyses, pour faire des recommandations. Nous avons localisé ce département sur le site et on a un département qui est composé d'environ 3 ou 4 personnes et chacun s'occupe d'un pan de ce «cost analyste».	Interview 09 : « [...] Pour ce qui concerne ce processus, nous avons pris le soin dans le cadre de la mise en place de notre ERP de documenter tout le processus. Toutes les actions sont documentées à travers les captures d'écran souples assez simples à comprendre par un nouveau aussi, on met en place un système de formation dès que vous êtes nouveau dans le système vous allez avoir toujours déjà gens en interne qui vont vous former à l'appui des documents qui ont été conçus. »
5 à	Interview 02 : « Actuellement, le contrôleur de gestion est sous la direction du directeur financier comptable. C'est discutable, mais pour le moment compte tenu de la taille de l'entreprise et du contexte environnement qui prévaut, on veut qu'il soit rattaché à la DFC pour	Interview 11 : « Dans le budget il y'a toujours ce point-là, les points de formation des agents, mais par fini en réalité il y a très peu de formation pour les agents parce qu'on n'est pas rigoureux dans le suivi des programmes, on est toujours surpris, c'est comme des choses que l'on prévoit et facilement on oublie même

Interviewer	2- Structure organisationnelle	4-Apprentissage organisationnel
Âge		
10 ans	qu'on puisse mettre les choses sur les rails. »	de les réaliser, il y'a vraiment très peu d'informations dans notre structure. »
+de 10 ans	<p>Interview 01 : « Nous n'avons pas un contrôleur de gestion pour le moment, c'est le DAF (Directeur Administratif et Financier) qui est chargé à ce que les procédures et tout ce qui est consigné dans le manuel de procédures soient respectés, et de veiller à ce que les décaissements soient cadrés »</p> <p>Interview 05 : « Il faut dire qu'ici il n'y a pas un service attitré pour le contrôle de gestion, mais on bénéficie du service de la holding »</p> <p>Interview 06 : « C'est un peu un mélange, il n'y a pas une personne qui est dédiée en tant que tel pour faire le contrôle de gestion. Au niveau de la comptabilité et finance, ils font du contrôle de gestion...mais ce n'est pas formalisé et ça n'intègre pas tous les aspects du contrôle de gestion qu'un service devrait avoir. »</p> <p>Interview 07 : « Dans le département, nous avons un service contrôle de gestion, un service comptabilité matières, service</p>	<p>Interview 01 : « Nous sommes affiliés à la maison de l'entreprise et de la chambre du commerce. Permanemment, il y a des activités (NDLR Formation). Et chaque fois quand il y a une activité qui rentre dans le cadre de notre domaine d'activité, on nous envoie une invitation et on nous demande d'envoyer deux personnes et on les forme. »</p> <p>Interview 05 : « Chaque année on a un plan de formation qui est déjà consigné dans le budget on essaie de voter une ligne formation on a des différents thèmes qu'on essaie d'aborder au cours de l'année. Également, la holding nous accompagne de ce cadre. Cela veut dire que même s'il y a une formation qui n'a pas été prévue dans notre budget, si la holding juge nécessaire de former les agents pour qu'ils soient plus productifs, on fait des regroupements généralement dans l'année deux ou trois fois qui visent l'ensemble des filiales pour donner</p>

Interviewer	2- Structure organisationnelle	4-Apprentissage organisationnel
Âge		
	trésorerie et un service rapprochement [...] au niveau du contrôle de gestion il faut dire que le défi s'est que le département du contrôle de gestion est embryonnaire. Dans la banque, les gens ne sont pas très sensibilisés aux activités du service de contrôle de gestion. »	des formations aux différents acteurs. » Interview 14 : « Nous avons un plan de formation triennal qu'on actualise chaque année bien sûr avec une approche participative ça veut dire qu'on demande à tous les collaborateurs. Généralement, on le fait en interne, mais avec l'assistance d'un spécialiste en formation en ressources humaines. Nous avons une direction des ressources humaines, mais l'avantage de recourir à des experts externes c'est qu'ils ont des expériences diverses ils peuvent vous conseiller, vous pouvez adopter une démarche qu'ils ont déjà vue ailleurs qui n'a pas réussi. »

Tableau 5.6 Dynamique du contrôle de gestion en fonction de l'âge de l'entreprise

Interview et	2- Structure organisationnelle	4-Apprentissage organisationnel
Taille		
0 à 20	Interview 03 : « [...] malheureusement, la direction administrative et financière s'occupe de plusieurs choses, il y a même des tâches incompatibles que cette direction se permet de cumuler et ça, c'est une faiblesse de notre structure parce que nous sommes une petite structure.»	
20 à 100	Interview 15 : « Pour le moment nous n'avons pas un service de contrôle gestion, mais nous sommes en train de relire notre organigramme. On vient d'intégrer cette fonction, mais avant cette fonction était assurée par un chef de département finance et budget qui en assure le contrôle de gestion bien vrai qu'il y a un contrôle interne, mais qui n'intervient pas dans le contrôle de gestion. »	Interview 08 : « [...] ce sont des responsables en son temps qui l'on mit en place. C'est vrai que c'est un fichier Excel, les gens ont des réticences [...] D'ailleurs, nous sommes en train d'implémenter un nouveau logiciel dans le groupe X (NDLR la société mère) plus généralement ça concerne toutes les filiales d'Afrique et notre structure fait partie des dernières à implémenter cet outil. »
	Interview 01 : « Nous n'avons pas un contrôleur de gestion pour le moment, c'est le DAF qui est chargé à ce que les procédures et tout ce qui est consigné dans le manuel de procédures soient respectés, et de veiller à ce que les décaissements soient cadrés. » Interview 04 : « Il faut dire qu'ici il n'y a pas un service attitré pour le	Interview 05 : « Chaque année on a un plan de formation qui est déjà consigné dans le budget, on essaie de voter une ligne formation, on a des différents thèmes qu'on essaie d'aborder au cours de l'année... » Interview 06 : « [...] la transmission n'est pas fluide, elle n'est pas formalisée, elle n'est pas cadrée.

Interview er	2- Structure organisationnelle	4-Apprentissage organisationnel
Taille		
+ 100	<p>contrôle de gestion, mais on bénéficie du service de la holding. »</p> <p>Interview 06 : « C'est un peu un mélange, il n'y a pas une personne qui est dédié en tant que tel pour faire le contrôle de gestion [...] »</p> <p>Interview 07 : « Au niveau du contrôle de gestion il faut dire que le défi c'est que le département du contrôle de gestion est embryonnaire [...] »</p>	<p>Quand tu es nouveau et que tu y arrives, tu te mets dans le « bain » [...] »</p>

Tableau 5.7 dynamique du contrôle de gestion en fonction de la taille (effectif employé) de l'entreprise

En considérant l'âge et la taille des entreprises, ces extraits d'entrevues nous montrent que le design du contrôle de gestion n'est pas systématiquement lié à ces deux facteurs. Ces extraits d'entrevues présentent également une image contrastée de ce phénomène. En effet, des entreprises ayant moins de 5 ans d'existence physique présenteraient un contrôle de gestion et son organisation qui se prêtent à ce que l'on peut voir dans les grandes organisations, comme ceci :

Interview 09 : « Chez nous, le service contrôle de gestion est directement rattaché à la direction générale d'où l'importance de ce service dans notre organisation... »

Dans cette même entreprise également, on constate un mécanisme d'apprentissage qui pourrait faciliter ce dynamisme du contrôle de gestion dans le temps comme en témoigne cet extrait.

Interview 09 : « Pour ce qui concerne ce processus, nous avons pris le soin dans le cadre de la mise en place de notre ERP de documenter tout le processus [...] »

Pendant que d'autres entreprises ayant plus de 10 ans d'existence physique avec un effectif employé de plus 100, présentent un niveau de contrôle de gestion sans une structure réelle et un système d'apprentissage organisationnel très informel. Dans ces entreprises, dans la plupart des cas, le minimum des activités du contrôle gestion est assuré par le service comptabilité, tant bien que mal au regard de cet extrait :

Interview 01 : « Nous n'avons pas un contrôleur de gestion pour le moment, c'est le DAF qui est chargé à ce que les procédures et tout ce qui est consigné dans le manuel de procédures soient respectés. »

Aussi, le système d'apprentissage n'est pas toujours formalisé dans ces entreprises. Cependant, plusieurs entreprises témoignent être en relation avec la chambre de commerce et d'industrie du Burkina, pour recevoir des formations au profit de leurs membres dans divers domaines.

Enfin, le dernier facteur de contingence identifié pour cette étude est le mode ou type de gouvernance exercé par les dirigeants de ces entreprises. On retient deux types de gouvernance à savoir celui exercé par les entreprises privées et l'autre par les entreprises publiques.

Si la personnalisation et la centralisation de la gestion dans les PME se traduisent le plus souvent par une prédominance des valeurs, expériences et attentes des dirigeants (Didier Van, 2003; Mintzberg, 2018), cette situation pourrait conduire à un laxisme des dirigeants de PME privées dans la mise en œuvre du contrôle de gestion d'une part :

Interview 06 : « C'est un peu un mélange, il n'y a pas une personne qui est dédiée en tant que tel pour faire le contrôle de gestion. Au niveau de la comptabilité et finance, ils font du contrôle de gestion parce qu'ils font des arrêtés mensuels aussi, il y a une équipe chargée de contrôler les stocks. Ils font du contrôle, mais ce n'est pas formalisé et ça n'intègre pas tous les aspects du contrôle de gestion qu'un service devrait avoir. »

Et d'autre part, on pourrait assister à des attentes déraisonnées de ces dirigeants au regard de l'extrait de cette entrevue:

Interview 01 : « La difficulté dans notre entreprise la gestion n'est pas fluide. Parce que c'est le président directeur général et lui-même le fondateur. Lui seul sa signature peut transcender beaucoup d'étapes dans le processus. Tu as beau mis tes outils de contrôle interne ou de gestion en place ce qui lui, il décide c'est ça qui passe. Tu ne peux pas lui obliger de ne pas faire un décaissement au moment opportun par exemple c'est lui seul qui décide ce qu'il veut en faire. »

Dans les entreprises publiques, l'on assiste souvent à un mécanisme de gouvernance publique caractérisé par un conseil d'administration et plusieurs directions générales entre autres. Aussi, l'implication de l'État (à travers le gouvernement) dans la gestion de ces entreprises favoriserait une mise en œuvre et de l'exercice du contrôle de gestion dans ces types entreprises.

Interview 10 : « Notre force réside le fait que nous sommes une société publique même si nous sommes régis par le droit comptable OHADA, le fait que nous sommes la propriété de l'État ça nous confère une certaine notoriété de ce fait il y a derrière la garantie de tout un État et compte tenu de cette garantie nous avons la confiance des clients. Il y a aussi que comme nous sommes un opérateur désigné pour participer aux développements sociaux économiques de la nation il y a que pour nos conditions tarifaires nous avons des conditions beaucoup plus avantageuses que la concurrence, tout ça, c'est des avantages pas des moindres, mais c'est notre représentation territoriale et notre attachement sous régionales, régional et même international. »

5.5 Conclusion

La présentation des résultats de cette étude a permis d'examiner comment le contrôle de gestion est présent dans ces entreprises. Les extraits des entrevues montrent également les outils de gestion mis en œuvre par les dirigeants de ces PME au Burkina Faso. Toutefois, les facteurs de contingences de contrôle gestion et le modèle de Simons (1995) permettent d'approfondir la compréhension et le niveau du contrôle dans ces entreprises.

CHAPITRE VI

DISCUSSION

6.1 Introduction

Ce chapitre consiste à faire une discussion de nos principaux résultats et constats issus des différentes entrevues de recherche présentées au chapitre précédent. Si l'objectif principal de cette étude est d'examiner le rôle du contrôle de gestion dans les entreprises de l'Afrique Subsaharienne, en particulier le cas du Burkina Faso, cela a pour but d'identifier les principaux outils du contrôle de gestion dans ces entreprises, d'analyser ce système du contrôle de gestion à l'aide des quatre leviers de Simons (1995), enfin de comprendre les facteurs de contingent ayant un impact sur ce système dans ces entreprises.

Pour ce faire, ce chapitre est structuré à travers trois sections. La *section 6.2* aborde la nature des outils du contrôle de gestion dans ces entreprises, la *section 6.3* présente l'état du contrôle de gestion en lien avec le modèle de Simons (1995) et la *section 6.4* termine avec les facteurs de contingent, les plus à même d'influencer le modèle de contrôle de gestion dans ces entreprises.

6.2 Les outils du contrôle de gestion en PME

Il est courant de penser ou de constater que le contrôle de gestion est l'affaire des entreprises industrielles ou manufacturières. D'un côté, parce que l'évolution des outils

comme la comptabilité analytique, s'est faite d'abord dans les firmes industrielles américaines, puis progressivement dans les autres types d'entreprises à travers le monde (Bouquin, 1993; Mintzberg, 2018).

Ce constat est aussi visible dans cette étude dans la mesure où les entreprises manufacturières ont une prédominance dans la mise en œuvre des outils comme la comptabilité analytique, le budget et ses pratiques, les tableaux de bord, le tout rendu possible grâce aux différentes applications informatiques disponibles. À cela, s'ajoute le lien que certaines entreprises entretiennent avec des firmes européennes ou américaines (filiale, branche d'activité...), déterminant dans leurs pratiques de gestion.

Si les outils de contrôle de gestion sont diversifiés dans les entreprises et sont utiles à la mise en œuvre d'une démarche de pilotage (Bouquin, 1993; Bryant et al., 2004; Demeestère et al., 2006), nous avons identifié dans cette étude, principalement les outils tels que la comptabilité analytique, le budget et les tableaux de bord, comme ont souligné Demeestère et al. (2006). Par ailleurs, force est de constater que ces outils sont majoritairement présents dans les filiales multinationales, suivies des entreprises locales (publiques et privées), cela rejoint les études de Bampoky et Meyssonier (2012) dans les cadres des PME du Sénégal.

Le rôle que jouent ces outils de contrôle de gestion dans ces entreprises peut être classé de deux ordres. Premièrement, ces outils visent pour les gestionnaires et dirigeants d'entreprise, aux calculs et l'analyse des coûts, à l'élaboration et à la présentation des indicateurs, garantissant ainsi la qualité des décisions opérationnelles prises par ces dirigeants, comme a souligné Ngongang (2005; 2013) dans le cadre de PME camerounaises. Deuxièmement ces outils, en l'occurrence le budget, agissent sur les différents acteurs par la stimulation et la motivation des actions à travers le processus budgétaire préconisé par Burlaud et Simon (2006).

Si ce rôle est rendu possible dans ces entreprises grâce aux outils de contrôle de gestion, cela favorise sans doute une convergence des comportements au sein de ces entreprises dans le sens du modèle développé par Simons (1995).

6.3 Le modèle de Simons et le contrôle de gestion

Les résultats de cette recherche montrent que les quatre leviers de Simons (1995) sont présents à divers degrés dans ces entreprises. Pour le système de croyances, nous constatons deux modes de son expression dans les entreprises.

Le premier mode consiste à une définition de valeurs et visions par les dirigeants d'entreprises et exprimées à l'ensemble du personnel. Cette vision se traduit le plus souvent par ce que l'on appelle le plan stratégique qui peut s'étaler sur plusieurs années. Ce mode est très présent dans les entreprises ayant une structure bien développée et dont le management s'est imprégné des réalités de gestion moderne d'entreprise comme préconise Simons (1991; 1995) dans ces études.

Le second mode s'exprime dans les entreprises filiales et familiales. En effet, pour la plupart des entreprises filiales, la définition des valeurs fondamentales en lien avec le système de croyances relève de la société mère. Pour ce qui est des entreprises familiales, cette nature de gestion est à l'image de l'étude de Tessier (2013) basée sur des valeurs d'honnêteté, de respect, de soutien et d'entraide. Ces valeurs fondamentales ne sont toutefois pas communiquées à l'ensemble du personnel du fait que les dirigeants font le choix de s'entourer des personnes issues de leur cercle familial (Amis, cousins, enfants, conjoints...), censées partager ces valeurs de leur entreprise. Dans ces différentes entreprises, ce système de croyances est susceptible d'influencer les autres systèmes du modèle Simons (1995) comme ont souligné Nobre et Zawadski (2015).

Quant au système de limite, il est présent de la même manière, quel que soit le type d'entreprise. Si ce système est décrit dans cette étude comme une exigence par les différents intervenants, sa mise en œuvre se traduit pratiquement à l'aide des manuels de procédures, des codes de bonnes pratiques et de gouvernance, voire le code du travail. Cette nature et ce rôle que jouent ces outils rejoignent la description de Bampoky et Meyssonier (2012) dans leur étude comme étant le « respect des règles ». Par ailleurs, nous avons constaté une autre forme de ce système qui se manifeste en un contrôle que l'on pourrait appeler contrôle coercitif et présent dans le mécanisme de financement des entreprises bénéficiant de la subvention de l'État ou d'autres organismes. L'État ou ces organismes définissent et garantissent le plus souvent ces limites auxquelles ces entreprises doivent se soumettre. Toutefois, il est à noter que le manque de rigueur des dirigeants peut être un frein à la viabilité de ce système.

Au niveau du contrôle de diagnostic et du système interactif dans le sens de Simons (1995), nous constatons également que dans une certaine mesure, comme dans l'étude de Bampoky et Meyssonier (2012), les entreprises filiales et industrielles ont un système de contrôle beaucoup plus développé que les entreprises locales et de service. Respectivement, ces deux systèmes sont à l'image de ce qui pourrait se passer dans les grandes entreprises des pays développés et s'accompagnent d'un niveau de technologie développé dans ces entreprises. Sans doute, la complexité de la structure organisationnelle et de l'activité des entreprises exige des mesures et surveillances des opérations par ces dirigeants comme ont souligné Chenhall (2003) et Mintzberg (2018). D'autant plus que dans la plupart des entreprises locales avec un faible niveau de complexité et une structure plus souple, on constate un retard ou une installation progressive de ces deux systèmes (Bampoky et Meyssonier, 2012). Cependant, d'autres conditions peuvent être nécessaires dans la mise en œuvre et la compréhension du contrôle de gestion dans ces PME.

6.4 L'influence des facteurs de contingence sur le contrôle de gestion

Les six facteurs contingents de contrôle de gestion identifiés dans le cadre de cette étude, tous nous renseignent sur la nature du contrôle de gestion dans ces PME. Le premier facteur étant celui du contexte socio-économique (culture d'entreprise et incertitude). D'abord, nous constatons dans cette étude que la culture d'entreprise découle d'une part du management des ressources humaines inspiré par les dirigeants à l'ensemble du personnel et d'autre part, par les valeurs incarnées dans la société de façon globale. À défaut de prise en compte des valeurs de l'ethnicité de l'ensemble du personnel, comme ont suggéré Kaboré et Gervais (2006), les dirigeants dans les entreprises locales s'entourent des personnes qui partagent leur valeur. Quant aux incertitudes économiques, elles sont d'ordre juridique et réglementaire, social, concurrentiel, lié à la corruption et plus globalement au niveau du développement économique du pays, dans le même sens que Mintzberg (2018).

Le deuxième facteur retenu est la structure organisationnelle. Cette structure organisationnelle des entreprises de cette étude est liée dans une certaine mesure à leur âge et taille comme indiquent Didier Van (2003), Lavigne (2002) et Nobre (2001). Ces résultats nous montrent également que le manque d'allocation des ressources et la nécessité d'efficacité organisationnelle des dirigeants justifient l'état du contrôle de gestion dans lequel ces PME s'y trouvent.

Quant à l'apprentissage organisationnel, il est décrit comme étant le processus d'acquisition des connaissances dans le domaine de gestion des entreprises. Dans cette étude, l'apprentissage organisationnel est examiné en lien avec l'âge et la taille de ces entreprises. Si Chapellier (1997) et Lavigne (2002b) considèrent ce facteur comme celui de contingence comportementale où le processus d'acquisition des connaissances pourrait avoir un effet sur le contrôle de gestion dans les entreprises, l'examen dynamique de ce facteur (en lien avec l'âge et la taille des entreprises) indique par

contre un mécanisme d'apprentissage intuitif et dont l'apport sur le contrôle de gestion reste dérisoire dans la plupart de ces entreprises.

Au niveau du facteur de contingent technologique, nous nous sommes intéressés à la seule existence et l'utilisation d'un outil informatique pour la collecte et la production d'information de gestion pour la prise de décision. De tels choix réduisent le champ de la notion technologique en lien avec le système de contrôle de gestion. Alors, nous avons constaté que la plupart des entreprises disposent de cette technologie allant des applications simples (Pack office) à une sophistication du système informatique (Développement d'un progiciel de gestion intégrée). À l'image des études de Ngongang (2007; 2013) dans le cadre des PME camerounaises, l'usage de la technologie est déterminant et permet aux dirigeants le calcul des coûts, l'analyse et de l'interprétation données afin d'aide à la décision.

Enfin, la personnalisation et la centralisation de la gestion par les dirigeants de PME, l'influence de l'État ou des sociétés mères dans la gestion des entreprises sous leur contrôle sont l'apanage du mode de gestion ou de gouvernance rencontré dans ces organisations. Cette nature s'avère être déterminante dans la prise de décision impliquant tout le dispositif du contrôle de gestion. Si la personnalisation et la centralisation de la gestion dans les PME se traduisent le plus souvent par une prédominance des valeurs, expériences et attentes des dirigeants (Didier Van, 2003; Mintzberg, 2018), cette situation pourrait conduire à un laxisme des dirigeants de PME privées dans la mise en œuvre du contrôle de gestion.

6.5 Conclusion

La réalisation des entrevues pour la collecte de données de cette recherche nous a permis de toucher du doigt la réalité actuelle du contrôle de gestion dans les entreprises de notre échantillon. Ces trois sections de notre discussion ont permis d'apporter une

vue concise de cette réalité en mettant en exergue les différents thèmes énoncés. Cependant, la nature de l'interaction entre l'étudiant chercheur que nous sommes et les données de l'étude peut engendrer un biais dans la recherche de cette réalité. Ce qui pourrait être les limites de cette étude que nous aborderons dans la conclusion notamment.

CONCLUSION

En rappel, l'objectif de cette étude est en évidence le rôle du contrôle de gestion dans les PME en Afrique subsaharienne en particulier le Burkina Faso. À la lumière des développements, cela a consisté à identifier et comprendre les outils du contrôle de gestion mis en œuvre dans ces PME, à analyser ces pratiques du contrôle de gestion au regard des quatre leviers de Simons (1995), afin d'identifier les facteurs de contingent propres au contexte de ces PME.

D'abord, cette étude s'inscrit dans la logique des travaux de Bampoky et Meyssonier (2012) portant sur les entreprises sénégalaises en identifiant les outils de contrôle de gestion que sont la comptabilité de gestion, le budget et les tableaux de bord dans ces entreprises. Ainsi, les entreprises multinationales sont les plus enclines à mettre en œuvre ces outils; suivies des entreprises locales (Privées et publiques) comme ont trouvé Bampoky et Meyssonier (2012) dans le cadre des entreprises du Sénégal. Par ailleurs, les résultats de cette étude montrent un manque d'intérêt dans la mise en œuvre de certains outils comme la comptabilité analytique dans les entreprises dont le domaine d'activité relève des services. Ainsi nous avons mis en évidence dans cette étude les outils du contrôle de gestion existant dans les PME du Burkina et les pratiques de gestion associées à ces outils.

Ensuite, un autre apport de nos résultats réside dans l'examen des pratiques de contrôle de gestion de ces entreprises en lien avec le modèle de Simons (1995). Nos résultats indiquent que le système de limite et de diagnostic sont les deux systèmes présents systématiquement dans tous les types d'entreprises (Entreprises publiques ou privées, Services ou manufacturières).

Enfin, l'examen des facteurs de contingence identifiés dans cette étude a été déterminant dans la compréhension des pratiques du contrôle de gestion. En effet, le contexte socio-économique dans lequel ces entreprises évoluent, le niveau de technologie et le mode de gouvernance ont été les plus déterminants. En revanche, nos résultats montrent que la structure organisationnelle n'est pas systématiquement liée à l'âge et à la taille de ces entreprises. En outre, un mécanisme formel et informel d'apprentissage organisationnel cohabite pour faciliter aux acteurs la mise en œuvre de système interactif dans le sens de Simons (1995).

Par ailleurs, cette étude contribue d'une manière ou d'une autre à l'avancement des connaissances dans le domaine du contrôle de gestion en enrichissant la littérature en ce qui a trait à l'utilisation du système de contrôle gestion et aux facteurs de contingence à ce système dans les pays de l'Afrique subsaharienne. Aussi à notre connaissance, cette étude fait partie de l'une des premières dans cette contrée de l'Afrique à examiner le modèle Simons (1995) dans les pratiques de contrôle de gestion. En effet, les recherches portant sur le contrôle de gestion dans les entreprises de cette partie de l'Afrique sont rares.

Pour les dirigeants d'entreprise des pays de l'Afrique subsaharienne et surtout au Burkina Faso, cette étude rend possible une meilleure compréhension de la manière dont les outils de contrôle de gestion sont présents dans leurs entreprises pour la maîtrise des opérations. Aussi, cette étude permet de mieux comprendre les conditions de mise en œuvre des pratiques du contrôle de gestion dans ces entreprises. Nos résultats vont également permettre aux autorités gouvernementales d'intégrer les aspects positifs de cette étude dans leur politique de développement et d'accompagnement des PME.

Nous estimons que les objectifs de cette modeste recherche ont été atteints au-delà de nos attentes et au regard de la nature de la collecte de données de recherche.

Sur le plan conceptuel, c'est une étude qualitative basée sur des entrevues, il n'y a donc pas eu de contre-vérification des propos à travers de données chiffrées ou quantitatives. Il s'agit ici d'une limite de la démarche.

Cette démarche qualitative et descriptive de la recherche est liée à la nature de sa problématique. Toutefois, il importe de souligner ces limites inhérentes à la nature descriptive de ce type d'étude. En effet, bien que nos intervenants soient des cadres ou dirigeants d'entreprise, les réponses données lors des entrevues peuvent contenir une certaine subjectivité et d'opinions personnelles de leur part. Il nous incombait alors d'adopter une certaine attitude lors de l'entretien et de surtout être neutre dans la phase de transcription, d'analyse et d'interprétation des entrevues.

La présentation des résultats de cette étude ouvre des opportunités à des recherches futures. Ces avenues de recherche peuvent consister par exemple à une étude longitudinale portant sur l'évolution des pratiques de contrôle de gestion, avec une taille d'échantillon plus grand des entreprises.

ANNEXE A

GUIDE D'ENTREVUE

- I. Caractéristique de l'entreprise.
 1. Parlez-nous de votre activité ?
 2. Comment situez-vous vos forces actuellement ?
 3. Parlez-nous des défis liés à la gestion de votre entreprise ?
- II. Outils et méthodes de contrôle de gestion.
 1. Pouvez-vous nous décrire les outils de gestion mis en place au sein de votre entreprise?
 2. Comment le processus de mise en place de ces outils a été fait?
 3. Pouvez-vous nous décrire le but de chaque outil ?
 4. Établissez-vous des indicateurs de gestion, financiers et non financiers? Dans quel but?
 5. Comment faites-vous pour corriger les écarts éventuels ?
- III. Évaluation des performances
 1. Assignez-vous des objectifs à vos responsables de services ?
 2. Quel est le but de la périodicité de l'évaluation de vos objectifs ?

3. Comment situez-vous les outils et méthodes de gestion dans ce processus ?
 4. Pouvez-vous décrire les étapes de ce processus ?
 5. Quelle est la place des logiciels de traitement dans tout le processus ?
- IV. Organisation du processus contrôle de gestion.
1. Comment est organisé votre service qui s'occupe du contrôle de gestion ?
 2. Quel est le rôle de la personne responsable du suivi de gestion ?
 3. Décrivez-nous vos moyens de motivation (des supervisions, responsables de service ou chantier) tout au long de l'exécution des objectifs ?
 4. Comment les différents acteurs sont informés des résultats de la situation (objectif atteint ou non, réajustement)?
- V. Formation et acquisition de connaissance
1. Comment le processus d'acquisition de connaissances des outils et méthodes de contrôle de gestion est fait dans votre entreprise ?
 2. Pouvez-vous nous décrire le processus de besoin en formation et sa réalisation dans votre entreprise ? Quelle est la fréquence des formations effectuées et les domaines?
 3. Comment les acteurs (employés, chefs de services ou fonction) participent à l'établissement des objectifs de l'entreprise ?

ANNEXE B

LETTRE DE DEMANDE D'ENTRETIEN

Imranou Yaone

Étudiant à l'Université du Québec à Montréal

405 Rue Sainte-Catherine Est, Montréal, QC

H2L 2C4, Canada.

A

La Direction Générale

Madame, Monsieur, bonjour,

Nous sollicitons votre participation à notre projet de recherche portant sur « le rôle du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance des entreprises au Burkina Faso ».

Cette participation consiste à nous accorder une entrevue dont la durée est estimée entre 30 à 45 minutes. Lors de cette entrevue, le ou la participant(e) sera amené à répondre à une série de question du guide d'entrevue. Toutefois, bien que nous apprécierions que vous répondiez à toutes les questions du guide, vous ne devriez pas vous sentir obligé de répondre à des questions que vous jugez répréhensibles ou qui vous rendent inconfortables. Aussi, vous pouvez vous retirer à tout moment sans conséquences personnelles défavorables et toutes les données saisies seront éliminées de manière permanente.

Nous tenons d'ailleurs à vous rassurer que ce projet de recherche a été évalué et approuvé par le Comité d'éthique de la recherche pour les projets étudiants impliquant des êtres humains (CERPE) de l'Université du Québec à Montréal (UQAM) avant sa réalisation. Les données de recherche seront conservées de façon sécuritaire.

Pour des informations concernant les responsabilités de l'équipe de recherche au plan de l'éthique de la recherche avec des êtres humains ou pour formuler une plainte, vous pouvez contacter la coordonnatrice du CERPE Caroline Vrignaud, à cerpe-pluri@uqam.ca ou vrignaud.caroline@uqam.ca , ou +1 514 987-3000, poste 6188.

Nous vous remercions par avance de votre implication à l'avancée de la recherche scientifique.

Ci-joint : - le formulaire de consentement.

- le guide d'entrevue

ANNEXE C

FORMULAIRE DE CONSENTEMENT



FORMULAIRE DE CONSENTEMENT

Titre du projet de recherche

[RÔLE DU CONTRÔLE DE GESTION DANS L'ÉVALUATION DE LA PERFORMANCE DES ENTREPRISES AU BURKINA FASO]

Étudiant-chercheur

[Imranou, Yaone, Maîtrise en comptabilité, contrôle, audit (profil avec mémoire), 514 703 3318, yaone.imranou@courrier.uqam.ca]

Direction de recherche

[Paulina, Arroyo Pardo, ESG UQAM Département des sciences comptables, Téléphone 5149873000 Poste 5544]

Adresse courriel : arroyo_pardo.paulina@uqam.ca ;]

[Saidatou Dicko, ESG UQAM Département des sciences comptables, Téléphone 5149873000 Poste 3848

Adresse courriel : dicko.saidatou@uqam.ca ;]

Préambule

Nous vous demandons de participer à un projet de recherche qui implique une entrevue. Avant d'accepter de participer à ce projet de recherche, veuillez prendre le temps de comprendre et de considérer attentivement les renseignements qui suivent.

Ce formulaire de consentement vous explique le but de cette étude, les procédures, les avantages, les risques et inconvénients, de même que les personnes avec qui communiquer au besoin.

Le présent formulaire de consentement peut contenir des mots que vous ne comprenez pas. Nous vous invitons à poser toutes les questions que vous jugerez utiles.

Description du projet et de ses objectifs

De nos jours, la mondialisation de l'économie impose aux entreprises de l'Afrique subsaharienne à adopter les nouvelles méthodes et outils de gestion pour la pérennité de leurs activités. Au Burkina Faso, à l'instar des autres pays, les Petites et Moyennes Entreprises PME sont confrontées à plusieurs facteurs qui entravent la réalisation de leur objectif notamment en ce qui a trait à la pratique de la comptabilité et du contrôle de gestion. Ce qui suscite l'interrogation à savoir quel est le rôle de la comptabilité de gestion ou de management dans les entreprises du Burkina Faso? Cette recherche se

situé à ce niveau, qui est de décrire le rôle de la comptabilité de gestion ou de management au sein des PME du Burkina.

Nature et durée de votre participation

Votre participation à cette recherche consiste à nous accorder une entrevue d'une durée de 30 à 45 mn, au cours de laquelle l'étudiant-chercheur, à l'aide du guide d'entrevue qui vous sera soumis au préalable, passera en revue toutes les questions du guide. En rappel, vous avez le droit de ne pas répondre aux questions ou de vous retirer de l'entrevue à toutes les étapes du processus. Par ailleurs, avec votre accord, l'utilisation d'enregistrement audio sera nécessaire pour la transcription des données.

Accord de l'enregistrement audio

Je donne mon accord à être enregistré numériquement.

Avantages liés à la participation

Cette étude contribuera à mieux comprendre les pratiques de gestion des PME africaines de façon globale et plus particulière de celles du Burkina Faso. Il n'y a donc pas d'avantages particuliers qui iront de quelque manière que ce soit directement aux participants.

Risques liés à la participation

En principe, aucun risque significatif et avantage ne sont liés à la participation à cette recherche. Ainsi, puisque le risque zéro n'existe dans aucune étude similaire, vous devez savoir qu'il subsiste toujours un risque très faible que les extraits des entrevues puissent identifier les participantes, participants à cette étude. À cet effet, vous pouvez

décider de mettre fin à l'entretien en tout temps sans justification ou ne pas répondre aux questions qui vous mettent mal à l'aise.

Confidentialité

Vos informations personnelles ne seront connues que des chercheurs et ne seront pas dévoilées lors de la diffusion des résultats. Les entrevues transcrites seront numérotées et seuls les chercheurs auront la liste des participants et du numéro qui leur aura été attribué. Les enregistrements seront détruits dès qu'ils auront été transcrits et tous les documents relatifs à votre entrevue seront conservés sous clef durant la durée de l'étude. L'ensemble des documents sera détruit 5 ans après la dernière communication scientifique.

Utilisation secondaire des données

Les données de cette recherche pourraient être utilisées par l'étudiant-chercheur dans le cadre de la publication d'un article scientifique de concert avec ces directrices de recherche.

Acceptez-vous que les données de recherche soient utilisées pour réaliser d'autres projets de recherche dans le même domaine ?

Oui Non

Ces projets de recherche seront évalués et approuvés par un Comité d'éthique de la recherche de l'UQAM avant leur réalisation. Les données de recherche seront conservées de façon sécuritaire. Afin de préserver votre identité et la confidentialité des données de recherche, vous ne serez identifié que par un numéro de code.

Acceptez-vous que les données de recherche soient utilisées dans le futur par d'autres chercheurs à ces conditions?

Oui Non

Participation volontaire et retrait

Votre participation est entièrement libre et volontaire. Vous pouvez refuser d'y participer ou vous retirer en tout temps sans devoir justifier votre décision. Si vous décidez de vous retirer de l'étude, vous n'avez qu'à aviser l'étudiant chercheur verbalement; toutes les données vous concernant seront détruites.

Indemnité compensatoire

Aucune indemnité compensatoire n'est prévue dans le cadre de cette recherche.

Des questions sur le projet?

Pour toute question additionnelle sur le projet et sur votre participation, vous pouvez communiquer avec les responsables du projet : [Paulina, Arroyo Pardo, ESG UQAM Département des sciences comptables, Téléphone 514 987 3000 poste 5544

Adresse courriel : arroyo_pardo.paulina@uqam.ca ;]

Des questions sur vos droits ?

Le Comité d'éthique de la recherche pour les projets étudiants impliquant des êtres humains (CERPE) a approuvé le projet de recherche auquel vous allez participer. Pour des informations concernant les responsabilités de l'équipe de recherche au point de vue de l'éthique de la recherche avec des êtres humains ou pour formuler une plainte,

vous pouvez contacter la coordonnatrice du CERPE, Caroline Vrignaud, à cerpe-pluri@uqam.ca ou vrignaud.caroline@uqam.ca, 514 987-3000, poste 6188.

Remerciements

Votre collaboration est essentielle à la réalisation de notre projet et l'équipe de recherche tient à vous en remercier.

Consentement

Je déclare avoir lu et compris le présent projet, la nature et l'ampleur de ma participation, ainsi que les risques et les inconvénients auxquels je m'expose tels que présentés dans le présent formulaire. J'ai eu l'occasion de poser toutes les questions concernant les différents aspects de l'étude et de recevoir des réponses à ma satisfaction.

Je, soussigné(e), accepte volontairement de participer à cette étude. Je peux me retirer en tout temps sans préjudice d'aucune sorte. Je certifie qu'on m'a laissé le temps voulu pour prendre ma décision.

Une copie signée de ce formulaire d'information et de consentement doit m'être remise.

Prénom Nom

Signature

Date

Engagement du chercheur

Je, soussigné(e) certifie

(a) avoir expliqué au signataire les termes du présent formulaire; (b) avoir répondu aux questions qu'il m'a posées à cet égard;

(c) lui avoir clairement indiqué qu'il reste, à tout moment, libre de mettre un terme à sa participation au projet de recherche décrit ci-dessus;

(d) que je lui remettrai une copie signée et datée du présent formulaire.

Imranou Yaone

Prénom Nom

Signature

Date

ANNEXE D

ATTESTATION DE FORMATION EN ETHIQUE DE RECHERCHE

Groupe en éthique
de la recherche
Piloter l'éthique de la recherche humaine

EPTC 2: FER



Certificat d'accomplissement

Ce document certifie que

IMRANOU YAONE

*a complété le cours : l'Énoncé de politique des trois Conseils :
Éthique de la recherche avec des êtres humains :
Formation en éthique de la recherche (EPTC 2 : FER)*

27 janvier, 2019

ANNEXE E

FICHE DE REQUETE DE LA CCI-B

Date de la requête		Rendez-vous :		Dossier suivi par :	
2018					
FICHE DE REQUETE N°					
1. Informations relatives au client					
<input type="checkbox"/> Etudiant <input type="checkbox"/> Entreprise <input type="checkbox"/> Administration <input type="checkbox"/> Autres	Détail				
Nom et prénom (s) du requérant					
Fonction					
Téléphone			E-mail		
Télécopie			Site WEB		
2. Informations relatives à votre requête					
Type de requête					
<input type="checkbox"/> Listes (250 Fcfa/adresse) o d'entreprises o d'associations professionnelles	Détails				
<input type="checkbox"/> Statistiques (3000 Fcfa/statistiques) o des entreprises o des associations professionnelles o des importations et exportations					
<input type="checkbox"/> Fiches (1000 Fcfa/fiche) o entreprises o associations professionnelles					
<input type="checkbox"/> Autres					
Les différentes possibilités de sélection multicritères : <ul style="list-style-type: none"> - Sélection par secteur géographique : région, province, ville - Sélection par activité : commerce - industrie - services - Sélection par structure : forme juridique - Sélection par tranche de l'effectif salarié 					
<small>Chambre de commerce et d'industrie du Burkina Faso Direction de la Prospective et de l'Intelligence Économique Tél. : 36 36 61 14 - 36 36 61 15, Fax : 36 36 61 14, Email: cciaib@cci.ci.bf, site web: www.cci.bf</small>					

ANNEXE F

EXTRAIT DE L'UTILISATION DES OUTILS DU CONTRÔLE GESTION

Outils de contrôle de gestion	Secteur d'activité de l'entreprise	
	A : Services	B : Industrie ou manufacturier
	<p>Interview 07 : « À côté de l'outil qui a été mis en place, on utilise beaucoup Excel. Malheureusement, l'outil qui a été mis en place est performant, mais souvent ne permet d'adapter le format de certaine présentation voulue [rapport]. »</p>	<p>Interview 01 : « Il y a aussi des tableaux de bord que l'on fait aussi pour suivre la situation de trésorerie. Suivre la situation au niveau des banques, être vigilant sur ce côté parce qu'on est « permanentement » en découvert et cela entraine beaucoup de frais [...] La direction technique aussi a ses outils qui leur permettent de suivre les travaux et de faire les rapports à temps, d'évaluer les besoins de chaque projet, de suivre l'exécutif et moi je suis l'exécution budgétaire. »</p>

Outils de contrôle de gestion	Secteur d'activité de l'entreprise	
	A : Services	B : Industrie ou manufacturier
1 : Autres outils	Interview 11 : « il faut dire par exemple que nous n'avons pas les outils scientifiques très performants comme logiciels, mais les agents se débrouillent un peu avec des états comme Access et les états Excel dont ils se servent pour la collecte des données des informations donc, il y a des états qui sont produits donc il y a des rapports effectivement qui sont produits maintenant là où il y'a toujours problème c'est la sincérité de ces données. Ces données ont tendance à être biaisées en fait, sinon les recettes, on les connaît. »	Interview 02 : « C'est une de nos difficultés, dans les pays développés comme en Allemagne il y a des outils qui permettent de savoir l'énergie qui a été produite et la personne peut revendre cette énergie avec ces voisins, mais nous n'avons pas encore ces équipements donc quand nous on installe c'est juste le témoignage de la personne nous disant si ça fonctionne bien ou pas. Il y a une équipe de maintenance qui est dédiée pour résoudre le problème. »
1 : Autres outils	Interview 14 : « nous avons certains outils qui ne sont pas informatisés, mais c'est un dispositif qui est mis en place pour pouvoir évaluer les rapports d'activité [...] Mais en intra périodicité il y'a des tableaux de bord. Nous avons des tableaux de bord périodiques, tableaux de bord mensuel, des tableaux de bord trimestriels, des tableaux de bord annuels. »	Interview 08 : « Il faut dire que nous avons d'abord une base Excel qui répartit les différentes activités. Nous avons pu constituer un fichier Excel qui est propre à notre activité que nous appelons le Coût Vente et Frais Généraux (CVFG) qui permet d'affecter chaque centre de coût ou de frais généraux par rapport à ce que nous-même nous nous sommes préalablement fixés comme objectif. Donc avec ce fichier-là nous pouvons évaluer les différents coûts [...]de nos produits far. »
	Interview 04 : « Il y a aussi les logiciels de gestion budgétaire qui nous aident à faire la prévision budgétaire. Maintenant, le logiciel financier a un côté analyse financière qui nous permet en cas de saisie des données comptables et de l'enregistrement des données budgétaires, l'état d'exécution se fait automatiquement. »	Interview 01 : « En tant que directeur administratif et financier, il y a des outils que j'ai mis en place pour le contrôle des comptes. Il y a des budgets qu'il faut élaborer et veiller à ce que ça soit conforme aux activités. »

Outils de contrôle de gestion	Secteur d'activité de l'entreprise	
	A : Services	B : Industrie ou manufacturier
2 : Budget	<p>Interview 10 : « L'action de gestion commence par le budget, nous avons à ce titre des logiciels nous avons des logiciels de budget, nous avons des logiciels de comptabilité et de paie. En d'autres termes nous nous avons un intégré de gestion dans lequel les différentes activités sont enregistrées, validées et nous procédons à des arrêts périodiques qui font l'objet d'audit, du commissariat aux comptes avant leur soumission aux instances de gouvernance que sont le conseil d'administration et l'assemblée générale des sociétés d'État ».</p>	<p>Interview 09 : « Dans le processus budgétaire, dans chaque département on leur assigne un budget qui est un budget plus ou moins numérique qui alloue un portefeuille et ensuite au cours de l'année il y a un ensemble de revues qu'on appelle "forcast" budgétaire qui a lieu chaque trimestre au cours de l'année et ce budget est assorti d'indicateurs de performance aussi bien qualitatifs et quantitatifs dans le travail ».</p>
2 : Budget	<p>Interview 13 : « En fin d'année ou en milieu d'année, c'est un processus qui est lancé à l'occasion d'élaboration du budget. Il y a la note de cadrage que la direction générale fait sortir et cette note de cadrage fait sortir en fixant les grands objectifs de l'année et de ces objectifs on va décliner les missions de chaque direction et à partir des missions de chaque direction, chaque direction va élaborer son plan d'action annuel avec ses objectifs bien précis avec le budget. Chaque ligne budgétaire doit être liée à un objectif bien précis. Plan action objectif-résultat ».</p>	

Outils de contrôle de gestion	Secteur d'activité de l'entreprise	
	A : Services	B : Industrie ou manufacturier
3 : Comptabilité analytique	Interview 04 : « On se base sur la comptabilité générale, nous ne sommes pas une société industrielle, donc nous n'avons pas besoin de la comptabilité analytique. »	Interview 02 : « [...] c'est vrai que nous avons une comptabilité analytique qui a été mise en place, mais elle ne permet pas de gérer les affaires en fait de savoir sur telle affaire, on a dépensé tant et on a réalisé tant ou on a facturé tant, de voir si c'est rentable ou pas. En fait, la comptabilité analytique c'est par branche d'activité [...] Mais sur chaque activité, on n'a pas encore cet outil qui nous permet de dire si nous sommes rentables ou pas. Lorsque nous avons un nouveau marché, c'est comme un nouveau projet que nous réalisons. »
	Interview 07 : « Au niveau du contrôle de gestion, il faut dire que le défi c'est que le département du contrôle de gestion est embryonnaire. Dans la banque, les gens ne sont pas très sensibilisés aux activités du service de contrôle de gestion. »	Interview 08 : « [...] comme l'activité est diversifiée donc il faut une comptabilité analytique pour évaluer la rentabilité de chaque activité, pour pouvoir prendre de bonnes décisions sur chaque activité. »
3 : Comptabilité analytique	Interview 13 : « [...] la comptabilité analytique en tant que telle est en voie d'être développée, elle n'est pas encore mise en place, mais le processus est engagé, pour l'instant le service contrôle de gestion travail à partir d'une application développée par nos services informatiques qui leur permet de gérer, de contrôler l'exécution du budget conformément aux objectifs. »	

ANNEXE G

ANALYSE SOUS MODELE DE SIMONS (1995)

Modèle de Simons (1995)	Secteur d'activité de l'entreprise	
	À : Services	B : Industrie ou manufacturier
1 : Système de croyances	Interview 13 : « Maintenant les outils que nous utilisons il y a un manuel de procédures qui est le cadre général de l'évolution de nos activités. Ce manuel de procédures, elle est soutenue par le tableau de bord et chaque direction à sa feuille de route, ces plans d'action et nous avons un plan stratégique 2019-2022. »	Interview 01 : « Pour les contractuels qu'on engage pour les travaux, leur contrat est lié au projet et dès que le projet fini, les contrats prennent fin automatiquement. Quand, il arrive, on fait un entretien, il y a certaine valeur que nous on tient beaucoup, on essaie de voir avec ces valeurs et aussi leur dire aussi nos principes et comment on travaille ici.»
	Interview 14 : « Nous avons un plan stratégique qui est retenu permanent. C'est ce plan stratégique sur plusieurs années qui est la boussole. C'est un plan stratégique qui est	

Modèle de Simons (1995)	Secteur d'activité de l'entreprise	
	À : Services	B : Industrie ou manufacturier
	validé par le conseil d'administration, et l'assemblée générale. »	
2 : Système de limite	Interview 03 : « Ces bailleurs de fonds ont leurs exigences en matière de financement le compte rendu et les activités que vous auriez mené et pour finir, ils ont ce qu'on appelle les exigences financières qu'il faut respecter. Pour l'ensemble de ces bailleurs de fonds quand le projet est financé, il a une évaluation de capacités en matière de gestion de fonds qui est faite et les fonds sont mis à notre disposition avec les instructions financières du partenaire en question. Les fonds sont gérés et le compte rendu est fait à la fin ou à mi-parcours avec les différents audits [...]»	Interview 01 : « Comme outils déjà on a un manuel de procédures et aussi, nous avons un commissaire aux comptes. Le manuel de procédures décrit un peu comment on doit s'organiser et comment il faut gérer les opérations. »
	Interview 10 : « Pour assurer le fonctionnement des activités, il y a bien entendu que nous avons forcément un manuel de procédures aussi bien financières que comptables pour les activités, nous avons un manuel de procédé qualité. Il faut bien savoir aussi que les aspects de qualité sont devenus incontournables dans le contexte de la vie des entreprises et à ce titre nous avons une politique qualité, nous avons un système de management de la qualité, nous avons même obtenu une certification au cours du d'avril 2019 [...] Il y a aussi qu'au niveau des outils de gestions au niveau des sociétés d'État on a commandité et	Interview 02 : « Pour le moment, nous n'avons pas un manuel de procédures, c'est moi qui suis en train de le mettre en place et même l'organigramme de la société. »

Modèle de Simons (1995)	Secteur d'activité de l'entreprise	
	À : Services	B : Industrie ou manufacturier
2 : Système de limite	<p>il a été mis à la disposition des sociétés d'État de ce qu'on appelle un code de bonnes pratiques et de gouvernement des sociétés d'État qui est un code qui prend les bonnes pratiques en matière de gestion notamment un code qui s'appuie beaucoup sur les normes internationales [...] »</p> <p>Interview 11 : « Nous avons l'impression que nos dirigeants travaillent en marge du code du travail et des personnes pourtant tous ces mécanismes sont prévus pour aider à la gestion parce que quand les hommes, leurs droits ne sont pas respectés c'est un peu compliqué. [...], quand vous prenez nos statuts et le règlement intérieur tout est prévu, le réel problème est dans le respect dans ce qu'on a prévu il n'y a pas de suivi. On produit effectivement des états juste pour faire plaisir au partenaire. »</p>	<p>Interview 09 : « Le manuel de procédures existe et les gens s'en sont approprié et tout le monde aujourd'hui connaît les règles de fonctionnement de la société et comme nous travaillons dans un système ERP (Progiciel de gestion intégré). Cet outil a été développé conformément au manuel de procédures. Ça veut dire que tout ce qui est décrit dans le manuel de procédures a été implémenté. »</p>
3 : Système de diagnostic	<p>Interview 03 : « Quand nous avons des justificatifs, le service comptabilité les appuie pour pouvoir valider l'ensemble des dépenses. Mais pour l'atteinte des objectifs, nous avons ce qu'on appelle des indicateurs. Ces indicateurs sont élaborés par le service suivi évaluation et l'atteinte de ces indicateurs est mesurée par cette cellule. »</p>	<p>Interview 01 : « [...] les indicateurs de gestion nous permettent de savoir sur tel projet que nous avons qu'est-ce qu'on a comme marge, qu'est-ce que l'on a dépensé et par rapport au projet similaire qu'elle a été la difficulté dans tel chantier par rapport à l'autre. Ces indicateurs nous permettent de voir ces situations et aussi de nous corriger au fur et à mesure qu'on avance la situation. »</p>

Modèle de Simons (1995)	Secteur d'activité de l'entreprise	
3 : Système de diagnostic	À : Services	B : Industrie ou manufacturier
	Interview04 : « C'est quelque chose d'objectif que l'on te fixe, il y a aussi le travail demandé et des indicateurs qui sont là. Donc au fur et à mesure que le travail s'exécute, je dois dire à quel niveau on est comme le taux d'avancement. »	Interview 08 : « Donc l'objectif de gestion c'est à chaque arrêté mensuel, c'est d'analyser tous les produits pour voir que nous sommes en ligne avec notre "Target" que nous nous sommes fixés, et si nous ne sommes pas en ligne que nous arrivons à savoir pourquoi on a dépassé auquel cas pourquoi on n'a pas nos objectifs. Y'a-t-il eu des coûts supplémentaires ou est-ce qu'on a vendu à des clients avec une bonne marge ? Donc voilà entre autres les objectifs de gestion [...] qu'en fin d'année quand on sera en train d'évaluer les objectifs vous ne pouvez pas dire que vous n'étiez pas au courant d'un objectif que vous-même vous avez accepté en début de l'année et les objectifs aussi dans la fixation on met aussi le degré de pourcentage d'atteinte. En mi d'année, on fait aussi des évaluations à mi-parcours, cela nous permet de faire des corrections. »
	Interview 15 : « Ces outils de gestions nous permettent de dégager les indicateurs périodiques. C'est surtout ça les indicateurs qui nous permettent de recadrer s'il le faut et redresser là où il le faut. »	Interview 09 : « Cet ERP (Progiciel de gestion intégré) permet au jour le jour par exemple à chaque manager de connaître le niveau d'exécution de son budget, il permet de gérer chaque département en termes de performance, de connaître en temps réel s'il y a de rupture d'information entre le siège à Toronto et ici. Alors qu'avant, il fallait attendre, à la fin du mois faire un reporting. Donc, il n'y a pas mal d'indicateurs qui ont été mis en œuvre aussi bien pour le « <i>cost management</i> » que pour le « <i>financial management</i> » qui facilite les choses. »

Modèle de Simons (1995)	Secteur d'activité de l'entreprise	
	À : Services	B : Industrie ou manufacturier
4 : Système interactif	<p>Interview 03 : « Chacun dans son poste sait qu'il est responsable de telles choses et doit tout mettre en œuvre pour que cela aboutisse si tu n'arrives pas à réaliser ce que tu dois faire ton collègue ne pourra pas fonctionner. Et chaque semaine, nous avons ce que nous appelons une réunion des cadres. Chaque vendredi, les cadres se retrouvent avec la direction pour échanger sur les activités comment faire pour pouvoir atteindre les objectifs. »</p>	<p>Interview 09 : « En interne, on a un système de communication qui est très développé, on a un intranet qui permet à chaque manager d'avoir accès à certaines informations [...] Et dans ce sens le siège va discuter avec chaque manager et durant ce processus les objectifs globaux que la société se fixe au cours de l'année naturellement est discuté à travers ces groupes de discussion et chaque manager également à travers ce processus de budgétisation participative revient effectivement à son équipe pour dire voici les objectifs qui ont été fixés à notre département ce qui peut être des objectifs qualitatifs ou quantitatifs. Dans ce processus naturellement chaque employé est imprégné de ce qui lui est demandé au cours de chaque année suivante. »</p>
	<p>Interview 11 : « La communication interne elle est presque inexistante parce qu'en fait depuis, mars 2016 il y a eu une crise entre le personnel et la direction et depuis cette crise-là les dirigeants se sont braqués, ils communiquent très peu parce que la crise qui les avait opposés c'était autour de la transparence. On avait du mal à payer par exemple les salaires pendant qu'on voyait que les directeurs qui s'achetaient des véhicules donc depuis ce temps-là la direction ne communique pas beaucoup sur la gestion. »</p>	

Modèle de Simons (1995)	Secteur d'activité de l'entreprise	
	À : Services	B : Industrie ou manufacturier
4 : Système interactif	<p>Interview 15 : « Vous savez que nous sommes une entreprise des TIC (Technologie d'Information et de Communication) il y a des cadres de concertation périodique et chaque mois il y a ce qu'on appelle un comité de direction et tout se discute là. On ne communique pas en cachette tout se discute là tout se dit devant tout le monde. Quand tous les responsables se réunissent on communique le niveau du taux de réalisation de chacun, de chaque service, et ce devant tout le monde et en tirer les leçons devant tout le monde également on prend des engagements également devant tout le monde et c'est comme ça que ça marche. C'est à travers les cadres de concertation à travers les réunions périodiques ».</p>	

ANNEXE H

EXTRAITS DES FACTEURS DE CONTINGENCE AU CONTRÔLE DE GESTION

Facteurs de contingence		Secteur d'activité de l'entreprise	
		À : Services	B : Industrie ou manufacturier
1 : Facteur socio-économique	Culture d'entreprises	<p>Interview 03: « Également dans notre structure, ce qui motive encore plus c'est le fait d'appartenir à un groupe, à une famille où il y a une entente entre les membres de cette famille, bien vrai que nous sommes en entreprise tout le monde se sent appartenir à la famille qui est en train de lutter pour le bien-être des burkinabè [...] Je pense que cette culture est l'œuvre surtout des premiers responsables qui ont une certaine vision du marketing social et qui ont su à un certain moment inculquer cette vision à l'ensemble du personnel par les rencontres par la communication interne par la responsabilisation de chaque personnel. »</p>	<p>Interview 01 : « Il y a des employés qui ont près de 15 et 10 ans d'ancienneté de service, ça veut dire qu'il a une culture qui se transmet. »</p>

Facteurs de contingence	Secteur d'activité de l'entreprise	
	À : Services	B : Industrie ou manufacturier
Incertitude	<p>Interview 14 : « la clientèle qui est de plus en plus exigeante. Vous êtes africains vous savez bien que dans le secteur des assurances par le passé certains clients hésitaient à faire des réclamations par exemple quand c'est des accidents où il y a de pertes en vies humaines les parents hésitaient et ils disent bon c'est l'affaire de Dieu. Ils hésitent vraiment à prendre de l'argent qui proviendrait de règlement de sinistre lorsqu'il y a perte en vie humaine d'un membre de la famille, mais aujourd'hui les gens ont dépassé ce stade. Donc ce qui fait qu'il faut faire face à ce nouveau besoin de la clientèle ».</p>	
	<p>Interview 07 : « Le défi de gestion propre à notre structure de façon générale ou à mon département c'est lié à la trésorerie. C'est d'avoir du cash [...] Au niveau de la comptabilité, le volume d'activité fait que nous sommes un peu débordés et puis aujourd'hui nous avons affaire à une nouvelle réglementation bancaire dans la zone. Ce qui fait qu'il y a la formation du personnel qui est là. Les normes qui sont appliquées sont carrément copiées des modèles occidentaux. On a essayé d'adapter, mais l'outil informatique ne suit pas forcément et ça, c'est un peu compliqué donc on essaye de s'adapter. »</p>	<p>Interview 01 : « [...] on soumissionne, en termes de qualité prix si on est mieux-disant on nous attribue le marché [...] Ainsi avec le contexte des pays africains particulièrement au Burkina ce n'est pas souvent facile avec la corruption pour pouvoir décrocher un marché. Actuellement, c'est la difficulté que nous avons au niveau de la clarté dans les offres et aussi le problème de financement des banques qui exigent beaucoup de garanties c'est un peu difficile. »</p>

Facteurs de contingence	Secteur d'activité de l'entreprise	
	À : Services	B : Industrie ou manufacturier
	<p>Interview 13 : « Ça veut dire il faut vendre dans un contexte où il y a beaucoup de personnes qui vendent et cette concurrence tire les prix vers le bas et cette concurrence engendre des frais et le second défi c'est pouvoir concilier cette baisse du prix de vente avec l'augmentation des frais généraux parce que pour arracher un contrat aujourd'hui il faut aller de plus en plus loin il faut aller de plusieurs fois. On ne s'assoit plus pour arracher un contrat il faut engager beaucoup de frais pour pouvoir souscrire à un contrat parce que c'est un contrat qui est poursuivi par plusieurs personnes. Étant poursuivi par plusieurs personnes le client profite pour tirer les prix vers le bas, vous qui, étant plusieurs sur le même objectif vous devez engager beaucoup de frais pour être meilleur que l'autre et vous voyez que d'un côté il y a les frais d'acquisition qui s'amplifient et de l'autre côté il y'a des prix de vente qui baissent. Il faut pouvoir concilier ces deux pour assurer une certaine rentabilité de la société. »</p>	<p>Interview 02 : « Il y a la concurrence aussi, parce que tout notre matériel vient de l'Allemagne qui est quand même un pays reconnu sur le plan solaire. Il y a aussi des fournisseurs locaux qui font de commandes avec la Chine aussi au des bas prix. Donc la concurrence est rude. »</p>

Facteurs de contingence	Secteur d'activité de l'entreprise	
	À : Services	B : Industrie ou manufacturier
	<p>Interview 14 : « [...] il y a la réglementation aussi qui est un des défis. Ce que je peux dire c'est le dernier règlement auquel les sociétés d'assurance doivent faire face dans la zone CIMA (Conférence Interafricaine des Marchés d'Assurances) c'est le règlement qui porte sur l'augmentation du capital social. Avant dans la zone CIMA le capital social des sociétés d'assurance le minimum était d'un milliard de francs CFA donc à partir de 2016 il y a eu un nouveau règlement qui exige les sociétés d'assurance à avoir un capital social de trois milliards au 31 mai 2019 et en fin juin 2021 ce capital social doit passer à cinq milliards. Donc comme je dis quand vous constatez qu'il y'a beaucoup de concurrence dans un marché comme le Burkina où il y a 15 sociétés d'assurance donc voyez avoir un capital de 5 milliards ça veut dire que c'est un défi, il faut faire un chiffre d'affaires qui permet de rémunérer cet apport des actionnaires. »</p>	<p>Interview 09 : « Les différents défis majeurs c'est la réglementation qui est en train de se construire au quotidien, il y a aussi les relations avec les populations parce que les mines ne se développent pas en ville généralement c'est dans les zones reculées et où pour pouvoir exploiter, il faut procéder à de l'expropriation à l'amiable et il faut procéder à des dédommagements et tout ne se passent pas souvent comme il faut. On continue de discuter avec les populations, c'est l'un des enjeux majeurs cette relation avec les communautés, avec le gouvernement. »</p>
2 : Structure organisationnelle	<p>Interview 03 : « Malheureusement, la direction administrative et financière s'occupe de plusieurs choses, il y a même des tâches incompatibles que cette direction se permet de cumuler et ça c'est une faiblesse de notre structure parce que nous sommes une petite structure. En ce qui concerne le contrôle de gestion c'est cette direction qui s'en occupe également de l'exécution budgétaire pourtant les</p>	<p>Interview 01 : « Nous n'avons pas un contrôleur de gestion pour le moment, c'est le DAF (Directeur Administratif et Financier) qui est chargé à ce que les procédures et tout ce qui est consigné dans le manuel de procédures soient respectés, et de veiller à ce que les décaissements soient cadrés. »</p>

Facteurs de contingence	Secteur d'activité de l'entreprise	
	À : Services	B : Industrie ou manufacturier
	deux domaines sont incompatibles. Vous ne pouvez pas, engager, contrôler et liquider. Mais comme nous avons un problème de ressources humaines et que nous n'avons pas les moyens pour en engager c'est pourquoi nous en arrivons à la. Nous partageons cette tâche de contrôle de gestion avec la direction administrative. »	
	Interview 06 : « C'est un peu un mélange, il n'y a pas une personne qui est dédiée en tant que tel pour faire le contrôle de gestion. Au niveau de la comptabilité et finance, ils font du contrôle de gestion parce qu'ils font des arrêtés mensuels aussi, il y a une équipe chargée de contrôler les stocks. Ils font du contrôle, mais ce n'est pas formalisé et ça n'intègre pas tous les aspects du contrôle de gestion qu'un service devrait avoir. »	Interview 02 : « Actuellement, le contrôleur de gestion est sous la direction du directeur financier comptable. C'est discutable, mais pour le moment compte tenu de la taille de l'entreprise et du contexte environnement qui prévaut, on veut qu'il soit rattaché à la DFC (Direction Financière et Comptable) pour qu'on puisse mettre les choses sur les rails. »
	Interview 13 : « [...] le service contrôle de gestion s'occupe du contrôle à posteriori et le service audit s'occupe du contrôle à priori. Le service l'audit interne est carrément une direction rattachée à la direction générale, mais le service contrôle de gestion est un service logé au sein de la direction financière. »	Interview 08 : « Le contrôle de gestion au niveau local est centré toujours au service gestion nous n'avons pas un service comptabilité et finance nous on parle uniquement de service gestion, mais au niveau « cluster » il y a le contrôle des opérations. »

Facteurs de contingence	Secteur d'activité de l'entreprise	
	À : Services	B : Industrie ou manufacturier
3 : Niveau de technologie	Interview 04 : « Il y a aussi les logiciels de gestion budgétaire qui nous aident à faire la prévision budgétaire. Maintenant le logiciel financier a un côté analyse financière qui nous permet en cas de saisie des données comptables et de l'enregistrement des données budgétaires, l'état d'exécution se fait automatiquement. »	Interview 01 : « Nous ne sommes pas trop dans le côté logiciel ici. C'est des applications Excel que nous utilisons beaucoup. »
	Interview 05 : « Le logiciel se trouve un peu au centre si je prends par exemple la comptabilité ou la gestion de façon générale on a des logiciels qui gèrent que ça soit au niveau du métier on a le logiciel « opéra » qui est spécifique au domaine lequel nous évoluons, on a le logiciel « mycross » qui aide aussi dans la gestion des stocks et autres, au niveau de la comptabilité aussi on a le logiciel « ERP » qui gère la comptabilité et la paie. C'est dire que les logiciels sont au cœur de tout ce que nous faisons. La majeure partie que ça soit au niveau du métier sans le logiciel on est planté on ne peut rien faire, puisque depuis l'arrivée des clients jusqu'au départ c'est le logiciel que nous utilisons. Donc ça veut dire que ce n'est pas au niveau seulement de la comptabilité que l'on voit. Dans tout le processus on a des logiciels que l'on utilise au moins trois. Ça veut dire que le logiciel a une place centrale dans la formulation. »	Interview 08 : « Comme outils informatiques, nous utilisons actuellement le logiciel Sage, mais nous sommes actuellement sur un grand projet informatique qui concerne l'ensemble des filiales de notre société en Afrique. Mais pour le moment, nous utilisons Sage, la version comptabilité, la version gestion commerciale même la version paie. C'est cet outil qui permet de synchroniser les informations dans les différents services pour le moment. »

Facteurs de contingence		Secteur d'activité de l'entreprise	
		À : Services	B : Industrie ou manufacturier
		<p>Interview 10 : « Nos défis aujourd'hui, c'est vraiment la transformation numérique parce qu'avec l'évolution technologique, les moyens de communication et les applications il y a qu'exercer des activités pour la plupart du temps ne serait plus vraiment être présent physiquement et recevoir la clientèle, mais c'est d'avoir des moyens qui permettent aux clients d'interagir de manière virtuelle dans leur relation avec nous ou les produits que les clients consomment. »</p>	<p>Interview 08 : « Nous avons pour cela un ERP qui a été développé en collaboration avec une société qui est basée en Australie et qui tient compte des réalités du pays du secteur minier. C'est un ERP qui est un peu fréquent dans le secteur et cet ERP bâti nous permet de fournir des outils de management aussi bien pour les départements de la société. »</p>
4 : Apprentissage organisationnel	Formel	<p>Interview 04 : « Ces programmes de formations sont élaborés au niveau de la direction de l'administration des finances et des ressources humaines. Ce programme est soumis à l'appréciation du premier responsable qui décide. Il y a des séminaires de formation qui sont organisés par des cabinets de formation. Il y a aussi des formations diplômées qui sont organisées par les grandes écoles, il y a aussi la promotion interne c'est-à-dire si vous êtes rentrés dans la structure avec un niveau BAC (Baccalauréat) et que vous avez acquis sur le terrain une licence, une maîtrise ou un master si on a besoin d'une personne et que vous avez le profil vous êtes privilégiés. »</p>	<p>Interview 08 : « Il y a des informations à la carte par exemple à la suite de ton évaluation par rapport à tes objectifs si tu rencontres des difficultés sur un volet donné de tes objectifs en ce moment la société t'accompagne. On sent que c'est un besoin de formation on t'accompagne dans la formation que ce soit à l'interne au niveau des ressources humaines nous avons des formations. Que ce soit à l'externe, s'il faut payer pour t'accompagner y a tous ces plans de formation [...] »</p>

Facteurs de contingence		Secteur d'activité de l'entreprise	
		À : Services	B : Industrie ou manufacturier
Informel	<p>Interview 14 : « nous avons un plan de formation triennal qu'on actualise chaque année bien sûr avec une approche participative ça veut dire qu'on demande à tous les collaborateurs. Généralement, on le fait en interne, mais avec l'assistance d'un spécialiste en formation en ressources humaines. Nous avons une direction des ressources humaines, mais l'avantage de recourir à des experts externes c'est qu'ils ont des expériences diverses ils peuvent vous conseiller, vous pouvez adopter une démarche qu'ils ont déjà vue ailleurs qui n'a pas réussi. »</p>	<p>Interview 12 : « Nous avons des plans de formations et des formations sont faites au profit de nos agents. Il y a aussi des évaluations chaque outil et à la fin de ces évaluations on effectue les formations nécessaires. »</p>	
	<p>Interview 06 : « C'est le gros problème en ce moment parce qu'il n'y a de mémoires, il n'y a pas d'écrits ce qui fait que la transmission est complexe. Cela veut dire qu'il faut la personne vienne et fasse des entretiens avec les personnes pour comprendre. La transmission n'est pas fluide, elle n'est pas formalisée, elle n'est pas cadrée. Quand tu es nouveau et que tu y arrives, tu te mets dans le bain. »</p>	<p>Interview 01 : « Lorsqu'il y a un nouveau recrue, le chef de département lui donne des outils et les formes sur les outils auxquels ils doivent travailler. Aussi, quand un premier responsable suit une formation, il doit rassembler son équipe les "briefier" et essaye de les former [...] Des fois, il y a des personnes, quand tu veux les confier une tâche, tu es obligé de les faire une petite formation pour qu'il suive. C'est une obligation que les supérieurs forment les nouveaux recrues pour ce qu'ils leur demandent de faire ou de fournir comme information et pour ce qui se fait ici. Automatiquement, chaque responsable sait que quand il y a un nouveau changement ou un nouvel employé, ils doivent former ces éléments.»</p>	

Facteurs de contingence	Secteur d'activité de l'entreprise	
	À : Services	B : Industrie ou manufacturier
	Interview 13 : « chaque nouvel agent commercial qu'on recrute, on lui affecte un coach et c'est lui qui va l'amener à aimer le métier. Parce que c'est un métier très compliqué, c'est un métier qui demande beaucoup de dynamisme beaucoup de sacrifices donc quand tu n'es pas bien coaché très vite, on se décourage, nous passons surtout par le coaching.»	
5 : Âge et Taille	Interview 05 : « L'effectif moyen de nos employés est de 120. Il y a une rotation assez forte. On utilise beaucoup des temporaires donc l'effectif varie en fonction de l'activité il y a des périodes où l'activité est très forte et comme on n'a pas à recruter des permanents, on fait appel à des extra à des temporaires pour la forte activité et après cela redescend, mais l'effectif en de 120 personnes en moyenne. »	Interview 01 : « Bien évidemment, c'est une entreprise qui a plus de 20 ans d'existence. C'est vrai qu'au début c'était une société à responsabilité limitée et on a augmenté le capital avec de nouveaux actionnaires et c'est devenu une société anonyme recensement. »
	Interview 13 : « Naturellement, une entreprise de la taille de la nôtre ne peut pas se gérer comme une boutique. »	Interview 09 : « Aujourd'hui, je pense que vu la taille de la société il est très difficile de travailler avec des outils autres qu'un ERP parce que nous sommes producteurs des informations assez complexes le secteur minier est un secteur capitaliste où il y a de gros investissements et qui dit gros investissements dits aussi un regard important de la part des investisseurs d'où la qualité de l'information [...] »

Facteurs de contingence		Secteur d'activité de l'entreprise	
		À : Services	B : Industrie ou manufacturier
6 : Mode de gouvernance	Privé	Interview 06 : « C'est un peu un mélange, il n'y a pas une personne qui est dédiée en tant que tel pour faire le contrôle de gestion. Au niveau de la comptabilité et finance, ils font du contrôle de gestion parce qu'ils font des arrêtés mensuels aussi, il y a une équipe chargée de contrôler les stocks. Ils font du contrôle, mais ce n'est pas formalisé et ça n'intègre pas tous les aspects du contrôle de gestion qu'un service devrait avoir. »	Interview 01 : « La difficulté dans nos entreprises, la gestion n'est pas fluide. Parce que c'est le président directeur général et lui-même le fondateur. Lui seul sa signature peut transcender beaucoup d'étapes dans le processus. Tu as beau mis tes outils de contrôle interne ou de gestion en place ce qui lui, il décide c'est ça qui passe. Tu ne peux pas lui obliger de ne pas faire un décaissement au moment opportun par exemple c'est lui seul qui décide ce qu'il veut en faire. »
		Interview 07 : « Les rapports qui sont produits sont transmis à la direction et on essaie de voir avec les autres départements pour leur expliquer un tas de choses, ce n'est pas toujours évident. »	Interview 09 : « C'est une société privée avec des capitaux privés essentiellement détenus par des investisseurs dans divers pays. L'État burkinabè est actionnaire à hauteur de 10%. Du point de vue de la gouvernance, l'entreprise est pilotée par un conseil d'administration et où nous avons deux représentants de l'État et aussi des représentants des autres actionnaires. »
	Public	Interview 04 : « Nous sommes un établissement public de l'État avec une autonomie financière. On évolue dans le secteur de transport [...] Bon, nous n'avons pas de difficultés dans la mise en œuvre de nos activités parce que nous avons l'appui de l'État et nous avons notre ministère de tutelle qui est le ministère de transport. Nous avons un appui institutionnel avec ce ministère. Tout le travail que l'on fait c'est sous leur contrôle. »	

Facteurs de contingence	Secteur d'activité de l'entreprise	
	À : Services	B : Industrie ou manufacturier
	<p>Interview 10 : « Notre force réside dans le fait que nous sommes une société publique, même si nous sommes régis par le droit comptable OHADA, le fait que nous sommes la propriété de l'État ça nous confère une certaine notoriété de ce fait il y a derrière la garantie de tout un État et compte tenu de cette garantie nous avons la confiance des clients. Il y a aussi que comme nous sommes un opérateur désigné pour participer aux développements sociaux économiques de la nation il y a que pour nos conditions tarifaires nous avons des conditions beaucoup plus avantageuses que la concurrence tout ça c'est des avantages pas des moindres, mais c'est notre représentation territoriale et notre attachement sous régionales, régional et même international. »</p>	

BIBLIOGRAPHIE

Anthony, R. N. (1965). *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis [by]* Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard.

Argyris, C. et Kaplan, R. S. (1994). Implementing new knowledge: The case of activity-based costs. *Accounting horizons*, 8(3), 83.

Bampoky, B. et Meyssonier, F. (2012). L'instrumentation du contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal. *Recherches en sciences de gestion*, (5), 59-80.

Boisvert, H. (1991). *Le contrôle de gestion: vers une pratique renouvelée* Montréal: Éditions du Renouveau pédagogique.

Bouquin, H. (1993). *Comptabilité de gestion*. Paris : Dalloz Paris.

Bouquin, H. et Fiol, M. (2007). *Le contrôle de gestion : Repère perdu, espace à retrouver*

Briffaut, J.-P. et Briole, A. (2001). Les enjeux cachés de la modélisation par activités pour la gestion de l'entreprise. *La Revue des Sciences de Gestion: Direction et Gestion*, (188-189), 45.

Bryant, L., Jones, D. A. et Widener, S. K. (2004). Managing Value Creation within the Firm: An Examination of Multiple Performance Measures. *Journal of Management Accounting Research*, 16, 107-131.

- Burlaud, A. et Simon, C. J. (2006). *Le contrôle de gestion* La Découverte.
- Cardinal, L. B., Kreutzer, M. et Miller, C. C. (2017). An aspirational view of organizational control research: Re-invigorating empirical work to better meet the challenges of 21st century organizations. *Academy of Management Annals*, 11(2), 559-592.
- Chanegrih, T. (2012, Dec 2012). Les outils de contrôle de gestion : entre stabilité et changement 50. *Revue Management & Avenir*, (58), 95-115.
- Chanegrih, T. (2015, Dec 2015). L'évolution des outils de contrôle de gestion : une influence culturelle ? *Revue Management & Avenir*, (82), 17-36.
- Chapellier, P. (1997). Profils de dirigeants et données comptables de gestion en PME. *Revue internationale PME: Économie et gestion de la petite et moyenne entreprise*, 10(1), 9-41.
- 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(2-3), 127-168.
- Cohen, W. M. et Levinthal, D. A. (1990, Mar 1990). Absorptive Capacity: A New Perspective On Learning And Innovation. *Administrative Science Quarterly*, 35(1), 128.
- Cooper, R. et Kaplan, R. S. (1988). Measure costs right: make the right decisions. *Harvard business review*, 66(5), 96-103.
- Degos, J.-G. et Mattessich, R. (2006). Accounting research in the French language area—second half of the 20th century. *Review of Accounting and Finance*, 5(4), 423-442.

- Demeestère, R., Lorino, P. et Mottis, N. (2006). *Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise* Dunod.
- Didier Van, C. (2003). *L'Exercice Du Contrôle De Gestion En Contexte Pme : Étude Comparée Des Cas Français, Canadien Et Belge*. St. Louis : Federal Reserve Bank of St Louis.
- Ferreira, A. et Otley, D. (2005). *The design and use of management control systems: an extended framework for analysis*
- Foran, M. F. (2001, May 2001). Intermediate Accounting: Management Decisions and Financial Accounting Reports. *Issues in Accounting Education*, 16(2), 324-325.
- Fortin, M.-F. et Gagnon, J. (2016). *Fondements et étapes du processus de recherche: méthodes quantitatives et qualitatives* Chenelière éducation.
- Gaudet, S. (2018). *L'aventure de la recherche qualitative [ressource électronique] : du questionnement à la rédaction scientifique* Ottawa : Les Presses de l'Université d'Ottawa, 2018, ©2018.
- Gauthier, B. (2009). *Recherche sociale: De la problématique à la collecte des données* Ed. 5 Presses de l'Université du Québec.
- Giroux, S. et Tremblay, G. (2002). *Méthodologie des sciences humaines--la recherche en action: Guide d'enseignement, figures et tableaux* Éditions du Renouveau pédagogique.
- Hernandez, É.-M. et Kamdem, E. (2007). Universalité ou contingence de l'enseignement de la gestion: Le cas de l'Afrique. *Revue Française de Gestion*, 33, 25-41.

Johnson, T. H. et Kaplan, R. S. (1987). Relevance lost: The rise and fall of management accounting.

Julien, P.-A. (1997). Les PME: bilan et perspectives. *Economica, Paris, France*.

Kaboré, S. et Gervais, M. (2006). *Quels systèmes d'animation pour l'entreprise burkinabé?*

Kaplan, R. S. et Norton, D. P. (2001). Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management: Part I. *Accounting horizons, 15*(1), 87-104.

Langley, A. (1997). L'étude des processus stratégiques: défis conceptuels et analytiques. *Management International, 2*(No 1), 37-50.

Laroche, H. et Nioche, J.-P. (2015). L'approche cognitive de la stratégie d'entreprise. *Revue française de gestion, 41*(253), 97-120.

Lavigne. (2002a). Contribution à l'étude de la genèse des états financiers des PME. *Comptabilité Contrôle Audit, 8*(1).

Lavigne. (2002b). Contribution à l'étude de la genèse des systèmes d'information comptable des PME : *Une recherche empirique* Récupéré de <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00584492>

Lebas, M. et Mévellec, P. (1999). Vingt ans de chantiers de comptabilité de gestion. *Comptabilité Contrôle Audit, 5*, 77-91.

- Leite, E. G., Diehl, C. A. et Manvailer, R. H. M. (2015). Accounting management practices, performance and contingent factors by firms in Brazil. *Revista Universo Contabil*, 11(2), 85.
- Lepori, E. et Marc, B. (2015). *Les leviers de contrôle de SIMONS : vers une compréhension des freins à l'équilibrage diagnostic / interactif*.
- Libby, T. et Waterhouse, J. H. (1996, 1996). Predicting change in management accounting systems. *Journal of Management Accounting Research*, 8, 137-150.
- Lohr, M. (2012). Specificities of managerial accounting at SMEs: case studies from the German industrial sector. *Journal of Small Business & Entrepreneurship*, 25(1), 35-55.
- Ma, Y. et Tayles, M. (2009). On the emergence of strategic management accounting: An institutional perspective. *Accounting and Business Research*, 39(5), 473-495. doi: 10.1080/00014788.2009.9663379
- Martin, C. L. (1993). Feelings, emotional empathy and decision making: Listening to the voices of the heart. *Journal of Management Development*.
- Martyn, P., Sweeney, B. et Curtis, E. (2016, 2016). Strategy and control: 25 years of empirical use of Simons' Levers of Control framework. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 12(3), 281-324. doi: <http://dx.doi.org/10.1108/JAOC-03-2015-0027>
- Mendy, M. (2014). Analyse des pratiques de gouvernance dans les entreprises sénégalaises. *Vie & sciences de l'entreprise*, 198(2), 55. doi: 10.3917/vse.198.0055
- Meyssonier, F. (2019). Le contrôle de gestion des entreprises de taille réduite. *ACCRA*, (3), 63-82.

- Meyssonnier, F. et Osman, M. A. (2018). *Une contribution à l'étude du contrôle de gestion en Afrique: le cas des entreprises de Djibouti*
- Meyssonnier, F., Zawadzki, C. et Raymond, L. (2008). L'introduction du contrôle de gestion en PME. *Revue internationale P.M.E.*, 21(1), 69-92.
- Miles, M. B. et Huberman, A. M. (2003). *Analyse des données qualitatives* De Boeck Supérieur.
- Mintzberg, H. (2018). *Structure et dynamique des organisations* Paris : Eyrolles, [2018], ©2018.
- Ngongang, D. (2005). Pratiques comptables, système d'information et performance des PME camerounaises. *La Revue des Sciences de Gestion*, 216(6), 59-70. doi: 10.3917/rsg.216.0059
- Ngongang, D. (2007). Analyse des facteurs déterminants du système d'information comptable et des pratiques comptables des PME tchadiennes. *La Revue des Sciences de Gestion*, 224-225(2), 49-57. doi: 10.3917/rsg.224.0049
- Ngongang, D. (2013, 2013/12/01/). Système d'information comptable et contrôle de gestion dans les entreprises camerounaises. *La Revue Gestion et Organisation*, 5(2), 113-120. doi: <https://doi.org/10.1016/j.rgo.2013.12.005>
- Nobre, T. (2001). Le contrôleur de gestion de la PME. *Comptabilité Contrôle Audit*, 7(1).
- Nobre, T. et Zawadzki, C. (2015). *Une lecture des leviers de contrôle de Simons par la théorie de la structuration en contexte ETI*

- O'Grady, W., Rouse, P. et Gunn, C. (2010, 2010). Synthesizing management control frameworks. *Measuring Business Excellence*, 14(1), 96-108. doi: <http://dx.doi.org/10.1108/13683041011027481>
- Olomo, P. R. (1987). Comment concilier tradition et modernité dans l'entreprise africaine. *Revue française de gestion*, (64), 91-94.
- Oriot, F. et Misiaszek, E. (2012). Le Balanced Scorecard au filtre d'une PME française: Ou pourquoi les PME préfèrent le « sur-mesure ». *Revue Française de Gestion*, 38(225), 27-43,11,187. doi: 10.3166/rfg.225.27-43
- Otley, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. Dans *Readings in accounting for management control* (p. 83-106). Springer.
- Reid, G. C. et Smith, J. A. (2000, 2000/12/01/). The impact of contingencies on management accounting system development. *Management Accounting Research*, 11(4), 427-450. doi: <https://doi.org/10.1006/mare.2000.0140>
- Richardson, A. (2008). Organizational Founding, Strategic Renewal, and the Role of Accounting: Management Accounting Concepts in the Formation of the "Penny Post". *Journal of Management Accounting Research*, 20, 107-127.
- Roslender, R. (1995). Accounting for Strategic Positioning: Responding to the Crisis in Management Accounting 1. *British Journal of Management*, 6(1), 45-57. doi: 10.1111/j.1467-8551.1995.tb00085.x
- Shank, J. K. (1989). *Strategic cost analysis the evolution from managerial to strategic accounting*. Homewood, Ill : Homewood, Ill. R. D. Irwin.

- Simons, R. (1991). Strategic orientation and top management attention to control systems. *Strategic Management Journal*, 12(1), 49-62. doi: 10.1002/smj.4250120105
- Simons, R. (1995). *Levers of control how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston, Mass : Boston, Mass. Harvard Business School Press.
- Tessier, S. (2013). *Un contrôle de gestion basé sur la culture: le cas de la société Timpson*. *Gestion*, 38(1), 56-65.
- Thiétart, R. A. (2007). *Méthodes de recherche en management* (3e éd.. éd.). Paris : Paris : Dunod.
- Tremblay, D. et Cormier, D. (2011). *Théories et modèles comptables: développement et perspectives* PUQ.
- Zogning, F., Mbaye, A. A. et Um-Ngouem, M.-T. (2017). *L'économie informelle, l'entrepreneuriat et l'emploi* Editions JFD.