

Les déterminants de la nature du contrôle de gestion des PME Africaines : Cas de la République Démocratique du Congo

The determinants of the nature of the management control of African SMEs: Case of the Democratic Republic of Congo

Patrick MAYIMBI EKULI NGOKANA

Enseignant-Chercheur
Membre du CEPROPME
Université Kongo
patmayimbi14@gmail.com

Lisette BOLILA BELEND

Enseignante-Chercheuse
Université de Kisangani
lisettebolila@outlook.com

Véronique KANGELA BWANSOLU

Enseignante-Chercheuse
Université Mariste du Congo
verokangela@gmail.com

Date de soumission : 07/12/2020.

Date d'acceptation : 16/01/2021.

Pour citer cet article :

MAYIMBI EKULI NGOKANA P. & Al. (2021) «Les déterminants de la nature du contrôle de gestion des PME Africaines: Cas de la République Démocratique du Congo», Revue Française d'Economie et de Gestion «Volume 2: Numéro 1» pp: 131-155.

Author(s) agree that this article remain permanently open access under the terms of the Creative Commons

Attribution License 4.0 International License



Résumé

Le contrôle de gestion joue un rôle important dans le pilotage de la performance d'une entreprise. Cet article s'intéresse aux conditions sous lesquelles ce contrôle est pratiqué dans les PME africaines. La thématique est abordée en considérant le cas de la République Démocratique du Congo (RDC). L'enquête par questionnaire conduite auprès d'un échantillon de 157 dirigeants-propriétaires des PME opérant dans les principales villes du pays a permis de mettre en évidence deux faits saillants : (i) le contrôle de gestion est pratiqué dans les PME mais reste globalement peu développé. La majorité des dirigeants adoptent un système de contrôle de type « vérification » avec le budget comme principal outil. Peu d'entre eux s'intéressent au contrôle de type « maîtrise » où les outils modernes de pilotage occupent une place importante ; (ii) les facteurs de contingence structurelle (la taille, l'âge et le secteur d'activité de l'entreprise), comportementale (filière de formation et expérience du dirigeant) et socioculturelle (poids de la main d'œuvre familiale et ethnique, la nationalité du dirigeant et la localisation de l'entreprise) influencent significativement la nature de contrôle de gestion mis en place.

Mots clés : Contrôle de gestion ; PME ; Outils de pilotage ; Contingence ; Afrique.

Abstract

The management control plays an important role in leading the feat of a company. This article deals with the conditions under which this control is performed in the African SMEs. The theme is delft with taking into account the Democratic Republic of Congo. The questioning survey led to sample of 157 managers/owners of SMEs working in the main town of the country allowed us to deduce the prominent facts : (i) the management control done in the SMEs remains less developed. Most of those managers adopt a control system of the type "checking" with the budget as the main tool. Less of them adopt the control system typed "mastery" where modern guidance tools are the most important; (ii) The effects of the structural contingency (size, age, sector of activity of the business), behavioral contingency (studies and experience), socio-cultural (strength of the familiar and ethnical workforce, nationality of the managers and location of the company) can positively influence the nature of the settled management control.

Key words: Management control; SMEs; management tools; Contingency; Africa.

Introduction

Des études ont noté par le passé la carence des outils de gestion dans les PME (Dupuy, 1987 ; Olomo, 1987 ; Lamine, 1991 ; Grégoire, 1991 ; Ouattara, 1995 ; Kamdem, 1999, Marchesnay, 1997 ; Hernandez, 1997). Selon ces études, certaines PME sembleraient être dirigées efficacement en faisant recours uniquement à l'intuition, aux jugements et à l'expérience. Ce mode de gestion expliquerait l'intérêt des dirigeants des PME pour les médias informels et pour les informations verbales (Simon, 1987, Chapellier, 1997). Toutefois, la recherche actuelle tend à s'éloigner de cette thèse au motif que les styles de gestion des propriétaires-dirigeants semblent évolués ces vingt dernières années (Gondo, 2017). La complexification de l'environnement des affaires et la croissance spectaculaire de l'incertitude qui en découle exigent les propriétaires-dirigeants de ces entreprises à coupler à leur intuition une analyse davantage formelle, avec différents outils de gestion (Chapellier, 1994, p.18).

Dans ce contexte, nombreux sont des travaux de recherche qui ont été réalisés ces dernières années afin notamment de faire l'état de lieu des pratiques et de confirmer éventuellement les idées émises. Dans le domaine de contrôle de gestion (CDG), la partie dominante de ces recherches porte sur la nature de CDG au sein des PME. Un nombre non négligeable de chercheurs se sont préoccupés à décrire et à expliquer la nature du CDG des PME dans différents contextes. Cependant, les recherches entreprises concernent en majorité l'observation des pratiques dans les pays développés. Dans les pays en développement, les études portant sur le CDG des PME demeurent encore très rares. En Afrique en particulier, les quelques travaux existants analysent très souvent les déterminants de la nature du CDG à travers certains facteurs de contingence mais ne semblent pas faire également allusion à l'influence des facteurs de contingence socioculturelle. Pourtant, *les pratiques managériales dans ce continent sont tributaires non seulement au contexte et à l'environnement des acteurs mais aussi au système des représentations des normes et de valeurs culturelles* (Boukar, 2009). Il est donc important d'étendre les connaissances sur ce sujet en mesurant, d'une part, l'influence des facteurs de contingence structurelle et comportementale et en tentant de savoir, d'autre part, quelle l'influence qu'ont les facteurs de contingence socioculturelle sur la nature du contrôle de gestion des PME Africaines.

Le présent travail de recherche s'inscrit dans ce cadre et vise à répondre à la question suivante : **Quels sont les déterminants de la nature du CDG des PME Africaines (RDC) ?** Autrement dit, **quelle est l'influence des facteurs de contingence structurelle, comportementale et socioculturelle sur la nature du contrôle de gestion des PME**

africaine (RDC) ? L'objectif poursuivi est double. Il s'agit d'une part de produire une typologie des pratiques du CDG au sein des PME et, d'autre part, de tester l'influence des facteurs de contingence structurelle, comportementale et socioculturelle sur la nature du CDG mise en œuvre.

Notons que la notion des PME est une notion complexe (Ngongang, 2017) et sa définition semble loin de dégager un consensus dans la communauté scientifique et institutionnelle (Kamavuako et Mayimbi, 2016). Selon un rapport de l'OCDE (2005), « *une PME est une entreprise indépendante non filialisée qui emploie un effectif limité à un certain plafond qui varie selon le pays* ». En RDC, la Loi n°06/004 du 27 Février 2006 relative au régime fiscal applicable aux PME définit une PME comme « *toute entreprise personne physique ou morale, qui réalise un chiffre d'affaires annuel égal ou inférieur à l'équivalent en francs congolais de 400.000 \$ US ou celle qui emploie moins de 200 personnes et dont la valeur totale du bilan ne dépasse pas l'équivalent en Francs congolais de 1.500.000* ». Dans la suite de cet article, nous considérons comme PME, *toute entreprise juridiquement indépendante disposant d'un effectif compris entre 10 et 100 salariés* » (Chapellier, 1997). Ce positionnement nous permet d'exclure dans notre recherche les microentreprises qui, généralement, ne mobilisent pas des outils formels du CDG.

La suite de l'article comprend trois parties. Le champ thématique est préalablement exploré en faisant une revue de littérature sur la nature du contrôle de gestion en contexte de la PME (I). Il s'en suit la présentation et la justification de l'approche méthodologique adoptée (II) avant de procéder à la présentation et l'interprétations des résultats empiriques (III).

1. La nature de CDG des PME : cadre théorique et modèle de recherche

Cette partie définit, à partir d'une revue de la littérature, les contours théoriques de la recherche et propose, dans une perspective de prolongement des travaux empiriques antérieurs, un modèle de recherche sur la nature du CDG des PME africaines.

1.1 Cadre théorique

La réflexion académique relative aux problèmes particuliers de gestion des PME, notamment ceux liés à la nature du CDG des PME africaines, peut ressortir deux approches dominantes : l'approche de la spécificité et l'approche contingente du courant de la diversité.

1.1.1 La nature du CDG des PME : apports du courant de la spécificité

Le courant de la spécificité postule qu'une PME n'est pas une grande entreprise en miniature mais une entité à laquelle on peut associer des particularités. Par exemple, Julien et

Marchesnay (1988) soulignent le fait qu'une PME constitue un être qui a sa propre réalité et sa propre existence. Ces auteurs identifient cinq caractéristiques (la taille modeste, rôle déterminant du propriétaire-dirigeant, structure simple, système d'information peu complexe et manque de vision stratégique) qui différencient les PME aux grandes entreprises. La loi proxémique de Torrès (2000) les résume en termes de proximité spatiale, hiérarchique et fonctionnelle. Ces différentes caractéristiques communes signifient que le CDG en contexte des PME est une fonction peu développée dans laquelle le contrôle se rapprocherait du contrôle intuitif et orienté plus vers l'informel (Condor, 2012).

Toutefois, les conclusions de recherche entreprises aboutissent à des résultats contradictoires. Certains chercheurs confirment l'existence des outils formels de contrôle de gestion dans les PME, d'autres en revanche présentent des résultats plus nuancés. Ceci semble vrai aussi bien pour les pays développés que pour les pays en transition (Abi-Azar, 2005). En Afrique, bien que les travaux de recherche sur la pratique de CDG en PME soient encore rares, quelques contributions permettent de faire avancer les connaissances sur la nature de contrôle mis en place. Ces travaux de recherche ont permis de confirmer l'existence de la fonction de CDG au sein des PME africaines et de recenser plusieurs outils formels de contrôle organisationnel.

Par exemple, Ngongang (2010) confirme l'existence des pratiques des coûts dans les PME camerounaises. Les résultats trouvés par cet auteur montrent que la méthode des coûts complets est celle la plus utilisée. Les méthodes dites modernes (target costing, ABC, ...) sont cependant peu courantes. Dans un même contexte, Ngantchou & Mouffa (2019) identifient quatre pratiques budgétaires au sein des PME : pratiques budgétaires conventionnelles, alertes, contraignantes ou informelles. Dans une étude qualitative, Gondo (2017) recense différents outils de CDG en contexte des PME ivoiriennes. Dans les mêmes veines, Lufuma & al. (2020) constatent que les dirigeants des PME de la ville de Matadi en RDC recourent souvent aux outils classiques de CDG : comptabilité générale, comptabilité analytique et budgets. Au Sénégal, Wade & Samb montrent que 85% des dirigeants des PME utilisent le tableau de bord pour le pilotage de la performance de leurs entreprises. Les spécificités de CDG des PME africaines ont été également révélées par Awaleh & Meissonier (2017). Ces auteurs ont démontré qu'il existe une différenciation assez nette de CDG entre les filiales multinationales, les grandes entreprises publiques et les PME Djiboutiennes.

1.1.2 La nature du CDG des PME : apports du courant de la diversité

Le courant de la diversité suppose que les PME sont hétérogènes. Il s'agit, au sens de Torres (1997), des entités à réalités multiples susceptibles de se différencier par l'activité, par la

forme de propriété, par la stratégie adoptée, par le mode de gestion, etc. En développant une conception relativiste des organisations, ce courant entre en contradiction avec celui de la spécificité (Desreumaux, 1998) et se place donc dans une approche contingente. Cette approche cherche à identifier la manière dont les organisations se structurent en étudiant l'influence des variables de contexte sur leurs caractéristiques (Burns & Stalker, 1961 ; Lawrence & Lorsch, 1967). Appliqué au CDG, il revient donc d'identifier les facteurs de contingence qui exercent un effet sur le CDG pratiqué au sein des PME (Bergeron, 2000 ; Nobre, 2001 ; Germain, 2004 ; Meyssonier & Zawadzki, 2007 ; Zawadzki, 2009 ; Ngongang, 2010 ; 2013 ; 2017 ; Condor, 2012).

L'approche par la contingence est celle la plus mobilisée actuellement dans les recherches en CDG. L'intérêt des chercheurs pour ce cadre théorique peut s'expliquer par la diversité des pratiques observées par les travaux antérieurs et le souci de mettre en relief les déterminants de ces pratiques. Dans cette recherche, il faut reconnaître que nous sommes en présence d'un ensemble de facteurs aussi bien internes qu'externes susceptibles d'influencer la nature du CDG de la PME. Aussi, conviendrait-il de ne pas ignorer le fait que les pratiques dans les PME locales en Afrique sont spécifiques par rapport aux grandes entreprises, aux filiales de multinationales (Awaleh et Meyssonier, 2017) et même par rapport à leurs homologues du Nord (Meyssonier, 2019). Cela peut s'expliquer par le fait que la dimension socioculturelle joue un rôle très important dans les choix des acteurs. Dans ces conditions, nous avons jugé pertinent d'inscrire la présente étude dans le cadre de la théorie de contingence sans toutefois nier le caractère spécifique du CDG des PME africaines. Proposée en premier par Bauer (1995), cette synthèse permet, comme le souligne Torres (1997), d'intégrer la question relative à la diversité tout en gardant intacte la spécificité de la PME.

1.2 La nature de CDG des PME Africaines : Hypothèses et modèle de recherche

La littérature examine la pratique du CDG dans les PME en mettant souvent en relief des facteurs de contingence structurelle et comportementale. Le modèle de recherche proposé dans cette étude intègre également certains facteurs de contingence socioculturelle afin de mieux comprendre les déterminants de la nature du CDG au sein des PME africaines.

1.2.1 Facteurs de contingence structurelle et nature de CDG des PME

Selon la théorie de contingence structurelle (théorie objective), il existe un lien déterminé entre la structure des organisations, les traits qui les caractérisent et le contexte dans lequel elles opèrent. Cette théorie montre qu'il ne peut être fait abstraction du contexte

organisationnel pour expliquer les pratiques de contrôle des entreprises (Ngongang, 2017). Mintzberg (1990) identifie six facteurs de contingence du système de gestion : l'âge, la taille, la technologie, l'environnement, la culture, les relations de pouvoir. Pour sa part, Schreyogg (1980) propose de les regrouper en deux catégories distinctes : les facteurs de contingence structurelle interne (la taille, l'âge, le secteur d'activité et la technologie) et les facteurs de contingence structurelle externe (instabilité, incertitude de l'environnement, etc.). En contexte de la PME, Chapellier (1994) soutient que ces facteurs peuvent être réduits à quelques caractéristiques fondamentales. Il s'agit pour cet auteur des facteurs tels que la taille, l'âge de l'entreprise, le degré d'informatisation de son service comptable et le secteur d'activité. Pour Lavigne (1999), la croissance, la structure de propriété, le degré d'autonomie, l'endettement, l'intérêt pour l'exportation, l'emplacement et l'organisation des salariés sont les principaux facteurs de contingence structurelle en contexte de la PME.

En mobilisant cette théorie, de nombreuses études ont testé l'influence des facteurs de contingence structurelle sur le CDG de la PME dans différents contextes. Au Liban par exemple, Abi-Azar (2005) confirme l'influence de la taille de l'entreprise, son objectif économique, l'élargissement de la gamme des produits sur l'adoption des outils de CDG. En Afrique, l'étude de Ngongang (2017) montre que la taille de la PME et l'existence du service de contrôle de gestion influencent significativement la nature du CDG mis en place par les PME camerounaises. Dans une étude récente, Lufuma et al, (2020) arrivent à la conclusion selon laquelle le niveau de chiffres d'affaire et la taille de l'entreprise impactent l'adoption des outils de CDG dans les PME de la ville de Matadi en RDC. Pour les besoins de cet article, les facteurs de contingence retenus pour étudier la nature de CDG des PME congolaises sont : la taille, l'âge de l'entreprise, le secteur d'activité et l'existence d'un service de CDG. D'où l'hypothèse suivante :

H1 : *certaines facteurs de contingence structurelle influenceraient la nature du CDG des PME.*

1.2.2 Facteurs de contingence comportementale et nature de CDG des PME

La théorie de contingence structurelle a longtemps été mobilisée dans les travaux empiriques pour expliquer les pratiques du CDG. Cependant, les chercheurs travaillant particulièrement sur la PME (Chapellier, 1994 ; Lacombe-Saboly, 1994 ; Lavigne, 1999 ; Flacke & Segbers, 2005 ; Affes & Chabchoub, 2007 ; Santin & Van Caille, 2008) soutiennent que le recours à cette théorie ne suffit pas pour comprendre les pratiques existantes. En effet, *la théorie de contingence structurelle ignore le caractère subjectif du construit humain dans la*

compréhension du système d'information comptable, des pratiques comptables et de la nature de CDG (Ngongang, 2017). Or, le propriétaire de la PME, surtout en Afrique, joue un rôle déterminant dans la gestion de son entreprise. Ce dernier étant en même temps le dirigeant de l'entreprise s'implique généralement dans tous les aspects de la gestion, ce qui peut influencer la manière dont l'entreprise instrumente le CDG.

La théorie de contingence comportementale (théorie subjective) soutient donc l'existence d'un lien déterminé entre le profil du propriétaire-dirigeant et la nature du CDG. En d'autres termes, la personnalisation de l'entreprise par son propriétaire-dirigeant a des implications sur la nature de CDG au même titre que les caractéristiques organisationnelles (Kamavuako & Mayimbi, 2016). Cette influence peut s'appréhender à travers les traits qui caractérisent leurs profils : l'âge du dirigeant, son expérience, son niveau d'étude, sa formation, etc. Ces différents éléments sociodémographiques ont permis aux auteurs tels Chapellier (1994) et Ben-Hamad & al. (2014) de construire quelques typologies des propriétaires-dirigeants des PME.

En mobilisant la théorie de contingence comportementale, plusieurs études ont permis de tester l'existence des relations significatives entre la nature du CDG et le profil du dirigeant-propriétaire des PME. Dans le cadre de la présente recherche, le profil des dirigeants retenu pour expliquer la nature du CDG des PME concerne l'âge, le niveau d'étude, la filière de formation et l'expérience du dirigeant-propriétaire. Notre deuxième hypothèse est donc formulée comme suit :

H2 : Certains facteurs de contingence comportementale influenceraient la nature du CDG des PME.

1.2.3 Facteurs de contingence socioculturelle et nature de CDG des PME

En référence toujours à la théorie de contingence, la diversité des pratiques du CDG tient également aux facteurs socioculturels de l'environnement de l'entreprise. La théorie de contingence soutient qu'il est possible, dans des contextes socioculturels différents, que la nature du CDG soit différenciée. Cette approche a été développée par les tenants de l'économie des conventions ou des réseaux sociaux. Selon la théorie de convention, *les modes d'échange entre personnes sont régulés par des conventions sur lesquelles s'accordent les acteurs pour spécifier les limites de leurs coopération* (Boltanski & Thévonet, 1991). Ces conventions sont constituées d'un ensemble de règles de jeu implicites auxquels les membres appartenant à un réseau social vont accepter de se conformer (Thuderoz & al., 1999 ;

Nkakleu, 2002). Dans ce contexte, les actions humaines et donc celles des dirigeants obéissent à plusieurs logiques susceptibles d'influencer leurs choix (Boltanski et Trévenot, 1991).

Dans les pays d'Afrique subsaharienne comme la RDC, la culture est de type « communautaire » (Bollinger & Hofstede, 1987). Le quotidien reste encore caractérisé par les respects des traditions. A ce titre, le recours aux réseaux d'appartenance (pays, ethnie, famille, religion, association, etc.) et aux conventions sous-jacentes permet de mieux comprendre l'influence des facteurs socioculturels sur les comportements managériaux des dirigeants des PME. Zadi kessy (2005) affirme que pour bien manager son entreprise, à travers notamment le CDG, le chef d'entreprise en Afrique doit mettre en œuvre une véritable culture d'entreprise à partir des fondements de la société africaine : la solidarité, l'esprit de la famille, l'hospitalité, la convivialité, le respect, l'écoute, etc.

Dans la littérature, plusieurs chercheurs soulignent le fait que le management des entreprises africaines ne peut se faire sans la prise en compte du contexte (Hernandez, 2007 ; Kandem, 2002 ; Boukar & Tsapi, 2010 ; Bakengela & Livian, 2014, Ben Boubakary, 2016). Hernandez (2007) étudie l'influence des valeurs culturelles sur le management des entreprises africaines. Boukar (2009) relève que certains facteurs socioculturels tels que la famille, l'ethnie et la religion jouent un rôle déterminant dans le management de l'entreprise en Afrique. Dans une étude récente, Biwole & Tedongmo (2020) montrent que les pratiques de la sorcellerie en Afrique influencent la dynamique concurrentielle des petites entreprises. Dzaka & Milandou (1994) confirment l'influence des pouvoirs magiques sur l'entrepreneuriat en Afrique. Très récemment, Akitola (2020) montre que l'âge, la situation familiale, l'origine des partenaires et les pratiques ancestrales influent sur le dynamisme des petites entreprises au Bénin.

A notre connaissance, l'influence des facteurs socioculturels sur la pratique du CDG au sein des PME africaine demeure très peu explorée dans la littérature. Au-delà des facteurs de contingence souvent avancés, Meyssonier (2019) affirme *qu'il est possible d'isoler et de caractériser certaines spécificités contextuelles africaines afin de voir si elles impactent les pratiques de contrôle organisationnel dans les PME*. Pour cet auteur, ces caractéristiques pourraient tourner autour *des représentations mentales comme par exemple la religion, la magie, du rapport élastique au temps, de l'importance des solidarités communautaires telles que les clans et les ethnies, des hiérarchies implicites comme par exemple le respect du chef, des anciens, la place subordonnée de la femme, etc.*

Pour étudier l'influence des facteurs de contingence socioculturelle sur la nature de CDG des PME congolaises, nous avons retenu les variables suivantes : les poids de la famille et de

l'ethnie, la religion, la nationalité du propriétaire-dirigeant et la localisation de l'entreprise. Ceci nous conduit à formuler notre troisième et dernière hypothèse comme suit :

H3 : *certaines facteurs de contingence socioculturelle influeraient sur la nature du CDG des PME.*

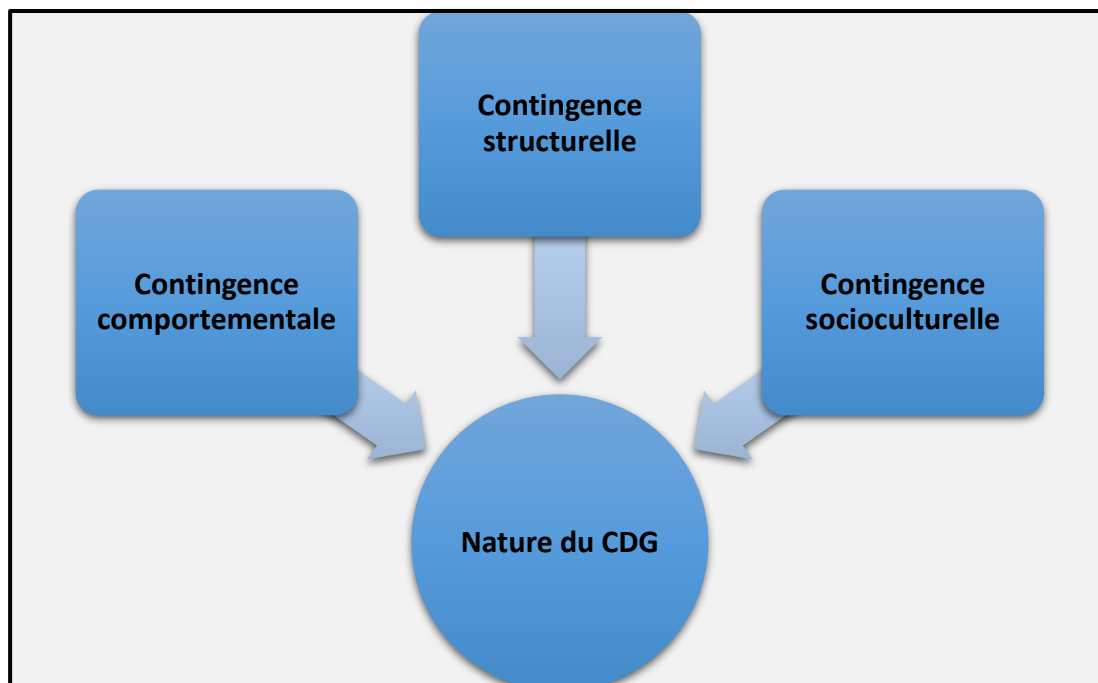
En résumé, la nature de CDG au sein des PME congolaises sera abordée ici en mettant en évidence trois effets de contingence : la contingence structurelle, la contingence comportementale et la contingence socioculturelle. Les facteurs de contingence structurelle sont variables organisationnelles. Ils sont appréhendés dans cette étude en considérant la taille de l'entreprise, l'âge, le secteur d'activité et l'existence de service de CDG.

Les facteurs de contingence comportementale sont des variables liées au profil du dirigeant-propriétaire de l'entreprise. Ils sont opérationnalisés ici en considérant le niveau d'étude, la filière de formation, l'âge et l'expérience du dirigeant-propriétaire.

Les facteurs de contingence socioculturelle sont des variables liées aux spécificités sociales et culturelles des pays africains. Il s'agit plus précisément des variables liées aux traditions africaines : la culture nationale, la famille et l'ethnie, la religion du propriétaire-dirigeant et la localisation de l'entreprise.

La figure 1 présente le modèle de recherche retenu.

Figure 1 : modèle de recherche



Source : Auteurs

Le modèle de recherche proposé est donc un dispositif que nous mettons en place pour le cadrage théorique notre recherche portant sur la nature du CDG au sein des PME. Ce modèle est élaboré en considérant les spécificités des PME africaines. Plus précisément, il vise à décrire à expliquer et à prédire le CDG pratiqué dans les PME en testant simultanément l'influence des facteurs de contingence structurelle, comportementale et les socioculturelle. Dans les développements qui suivent, nous présentons et justifions la méthodologie utilisée pour pouvoir le tester empiriquement.

2. Méthodologie adoptée

Cette recherche s'appuie sur les données d'enquête de terrain réalisée dans quatre principales villes de la RDC : Kinshasa, Lubumbashi, Kisangani et Matadi. Nous présentons successivement les techniques de collecte des données, les outils d'analyse, la mesure des variables et les caractéristiques de l'échantillon.

2.1 Population cible, échantillonnage et collecte des données

La population cible de la présente étude est constituée par les PME susceptibles de mettre en place le CDG. C'est pour cette raison que notre échantillon est constitué des PME ayant uniquement un effectif compris entre 10 et 100 employés permanents. L'enquête avait concerné un échantillon de 157 propriétaires-dirigeants des PME exerçant dans différents secteurs d'activité. Celle-ci s'est déroulée en deux temps. Une pré-enquête (en ligne) a préalablement été conduite du 21 mars au 26 avril 2020 auprès de 30 dirigeants-propriétaires des PME en vue d'améliorer le contenu du questionnaire de départ. Et c'est ce questionnaire amélioré qui a finalement été administré en face à face auprès des enquêtés du 5 mai au 12 août 2020. L'échantillon a été tiré par convenance et par la méthode de choix raisonné faute de base de sondage fiable. La collecte des données par ces méthodes nous a été moins délicate grâce notamment à la disponibilité des enquêtés pendant la période d'état d'urgence décrété par le gouvernement congolais afin de faire face à la propagation de la COVID-19.

2.2 Définitions et Mesure des variables

La nature du CDG est la variable endogène de notre modèle de recherche. Ngongang (2017), la définit comme est un ensemble de procédures et de méthodes permettant de suivre, d'analyser et de corriger la gestion de l'entreprise. Pour les besoins de cette étude, nous considérons que la nature du CDG est un ensemble de procédure, des outils et des méthodes permettant de garantir une gestion efficace et efficiente des ressources, d'aligner la stratégie et

d'orienter les comportements. Cette définition rejoint celle de Simon (1995) qui distingue le CDG traditionnel (dimension vérification) et le CDG renouvelé (dimension maîtrise).

La nature du CDG (variable qualitative binaire Y) prend donc la valeur « 1 » si la PME enquêtée a adopté un système de CDG qui prend en compte la dimension « maîtrise » et la valeur « 0 » sinon. Elle a été appréhendée en considérant neuf variables caractérisant les pratiques de CDG des PME : système des coûts, méthodes de calcul des coûts, système budgétaires, types des budgets, fréquence d'élaboration des budgets, états financiers prévisionnels, contrôle budgétaire, pratique de tableau de bord et type de tableau de bord. Ces variables ont été sélectionnées et adaptées au contexte à partir d'une revue de la littérature spécialisée.

Les facteurs de contingence sont les variables exogènes de notre modèle de recherche. Il s'agit de variable de contingence structurelle, comportementale et socioculturelle. Le tableau suivant résume l'opérationnalisation de différentes variables retenues dans le modèle de recherche.

Tableau 1-Opérationnalisation des variables

Facteurs de contingence structurelle		
Taille de l'entreprise	Variable multinomiale	10 à 20 ; 21 à 50 ; Plus de 50 employés permanents.
Age de l'entreprise	Variable métrique	Age de l'entreprise à partir de sa date de création d'entreprise.
Service de CDG	Variable binaire	Oui/Non
Secteur d'activité	Variable multinomiale	Commerce, service et industrie.
Facteurs de contingence comportementale		
Niveau d'étude	Variable binaire	Primaire et secondaire/supérieur et universitaire.
Filière de formation	Variable binaire	Gestionnaire (économie, gestion, comptabilité)/ non gestionnaire.
Age du dirigeant	Variable métrique	L'âge du dirigeant-propriétaire en 2020.
Expérience	Variable métrique	Nombre d'années passées à la tête d'une entreprise.
Facteurs de contingence socioculturelle		
Nationalité	Variable binaire	Congolaise/Etrangère
Famille et ethnie	Variable métrique	Poids de la famille (% de la main d'œuvre familiale et ethnique sur le total de l'effectif).
Religion	Variable binaire	Catholique ou musulmane/autres.
Localisation	Variable binaire	Capital/Province.
Variable endogène : nature de CDG		
Variable binaire (Y)		Dimension « maîtrise »/Dimension « vérification »
Pratiques de CDG		
Système des coûts		Oui/Non

Méthodes de calcul des coûts	Centre d'analyse, Coûts direct, Coûts variables, ABC, Target costing,
Système des budgets	Oui/Non
Types de budget	Vente, production, achat, investissement, trésorerie, fonctionnement et autres.
Fréquence d'élaboration des budgets	Année, Semestre, Trimestre, Mois
Contrôle budgétaire	Année, Semestre, Trimestre, Mois
Etats financiers prévisionnels	Oui/Non
Système de tableau de bord	Oui/Non
Type de tableau de bord	Tableau de bord simple/Tableau stratégique

Source : Auteurs

2.3 Les outils d'analyse des données

Rappelons que l'objectif de cette recherche est d'établir le lien potentiel entre la nature du CDG des PME congolaises avec les facteurs de contingence structurelle, comportementale et socioculturelle. Pour atteindre cet objectif, nous avons déployé, du point de vue statistique, une démarche à trois temps. Des tris à plat ont été tout d'abord réalisés afin d'analyser la distribution de différentes variables de l'étude. L'objectif principal étant de mettre en évidence les principales caractéristiques de l'échantillon. Une analyse typologique a ensuite été effectuée afin de faire émerger la nature du CDG mise en œuvre par les propriétaires-dirigeants des PME sous analyse. Une classification ascendante non hiérarchique a été réalisée sur les 157 PME enquêtées en s'appuyant sur la méthode des nuées dynamiques. Cette méthode est plus utile dans l'analyse typologique des données dont le volume est important et dépasse une centaine (Tufféry, 2006 ; Ben-Hamadi & al., 2014). De plus, celle-ci a été précédée par l'analyse en composante principale (ACP) de 09 variables caractérisant la pratique de CDG au sein de PME. Cela nous a permis de conserver pour l'analyse les seules variables ayant une qualité de représentation acceptable. Enfin, une analyse économétrique a été conduite afin de pouvoir mettre en relief le lien potentiel entre les facteurs de contingence et la nature du CDG mise en place. Etant donné la variable endogène qui est binaire et la nature des variables exogènes, nous avons décidé d'utiliser la méthode de régression logistique pour tester le modèle de recherche.

2.4 Les caractéristiques de l'échantillon

Le tableau suivant présente les caractéristiques principales de notre échantillon.

Tableau n°2- caractéristiques de l'échantillon

Caractéristiques de l'entreprise				Caractéristiques des propriétaires-dirigeants			
Variables	Modalités	Eff.	%	Variables	Modalités	Eff.	%
Localisation	Kinshasa	51	32,5	Age	25 à 40 ans	45	28,7
	Lubumbashi	41	26,1		41 à 60 ans	74	47,1
	Kisangani	33	21		Plus de 60 ans	38	24,2
	Matadi	32	20,4		Total	157	100
	Total	157	100	Sexe	Masculin	114	72,6
Secteur d'activité	Commerce	71	45,2		Féminin	43	27,4
	Service	49	31,2		Total	157	100
	Industrie	37	23,6	Type de formation	Gestionnaire	92	58,6
	Total	157	100		Non gestionnaire	65	41,4
Effectif du personnel	10 à 20	72	45,8		Total	157	100
	21 à 50	49	31,2	Nationalité	Congolaise	131	83,4
	Plus de 50	36	22,9		Etrangère	26	16,6
	Total	157	100		Total	157	100

Source : Auteurs

Ce tableau montre que les PME contactées dans cette étude sont localisées dans les quatre principales villes de la RDC que sont Kinshasa (32,5%), Lubumbashi (26,1%), Kisangani (21%) et Matadi (20,4%). Ces entreprises évoluent dans les différents secteurs d'activité économique : commerce (45,2%), services (49%) et industrie (23,6%). En ce qui concerne la taille, 45,8% ont un effectif du personnel compris entre 10 et 20 ; 31,2% entre 21 et 50 ; tandis que 22,9% ont plus de 50 employés permanents.

Le tableau montre également que 28,7% des dirigeants-propriétaires des PME interrogés ont un âge compris entre 25 ans et 40 ans ; 47,1% entre 41 et 60 ans ; tandis que 24,2% ont un âge supérieur à 60 ans au moment du déroulement de l'enquête. La plupart d'entre eux sont des hommes (72,6%) contre seulement 27,4% des femmes. Les uns ont suivi une formation gestionnaire (58,6%) tandis que les autres ont suivi une formation non gestionnaire. Enfin, la grande majorité sont de nationalité congolaise (83,4%) contre 16,6% de nationalité étrangère.

3. Résultats de la recherche

Après avoir présenté le cadre théorique, proposé un modèle de recherche et justifié l'approche méthodologique adoptée, il est à présent question de présenter et d'interpréter les résultats empiriques. Nous présentons d'abord les résultats relatifs à l'analyse typologique permettant d'identifier la nature du CDG au sein des PME. Nous présenterons et interpréterons par la suite les résultats de la régression logistique.

3.1 Une typologie des pratiques de CDG en contexte des PME

Pour produire la typologie des pratiques de CDG en contexte des PME, nous avons jugé pertinent de procéder au préalable à une ACP afin de vérifier si les neuf variables retenues pour les caractériser sont favorables à ladite l'analyse. La première ACP réalisée nous a conduit à éliminer les variables « états financiers prévisionnels » et « type de tableau de bord » qui affichaient une très faible qualité de représentation (inférieure à 0,50). Une seconde ACP a ensuite été effectuée sur la base de sept variables restantes.

Le test de spécificité de Bartlett et le test de Meyer et Olkin (test de KMO) ont été réalisés. Les résultats montrent que les données relatives à la pratique de CDG sont factorisables (voir tableau 3) car le test de spécificité de Bartlett est significatif (Khi-deux : 252,478 ; p-value : 0,000). De plus, le test de KMO indique un indice de 0,722, ce qui est favorable à l'ACP. Les résultats issus de ces deux tests nous permettent donc de conclure que les données de l'ACP représentent un ensemble suffisamment cohérent pour qu'il soit plausible d'isoler, parmi l'ensemble des PME de l'échantillon, différents groupes dont les pratiques du CDG sont relativement identiques entre eux et différentes de celles des autres.

Tableau 3.- Résultats de test de Bartlett et de test de KMO

Test de spécificité de Bartlett	Khi deux approximé	252,478
	Ddl	21
	Signification de Bartlett	0,000
Test de Meyer et Olkin (KMO)	Indice de KMO	0,722

Source : Auteurs.

La méthode des nuées dynamiques, fortement recommandée lorsque le nombre d'observation dépasse la centaine, nous permet de faire apparaître deux groupes des PME congolaises en fonction de pratiques de CDG :

3.1.1 Groupe 1 : le contrôle-vérification

Ce groupe contient le nombre le plus important des PME de l'échantillon (103 soit 65,6% de l'échantillon). Il s'agit des PME ne disposant pas pour la plupart d'un système de calcul des coûts. Celles qui en disposent recourent souvent à la méthode de centres d'analyse (sections homogènes) pour calculer le coût de revient des produits et services commercialisés. Le budget reste le principal outil de CDG dans la majorité des cas. Les budgets élaborés sont divers : budgets de ventes, budget de fonctionnement et budgets de trésorerie. Le contrôle est souvent mensuel ou trimestriel dans la majorité des cas. A la lumière de cette description, nous catégorisons la nature de CDG des PME du groupe 1 sous l'étiquette de « contrôle-vérification ». Ce type de contrôle semble s'apparenter à la définition proposée par R.

Anthony (1965) qui considère le CDG comme *un processus par lesquels les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et sont utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation* ;

3.1.2 Groupe 2 : le contrôle-maîtrise

Ce groupe rassemble un nombre moins important des PME (54 soit 34,4% de l'échantillon). Il est composé des PME disposant en majorité d'un système de comptabilité analytique qui s'appuie sur des méthodes diverses : centres d'analyse, coûts variables ou d'imputation rationnelle. L'élaboration du budget est souvent trimestrielle et prend en compte le budget des ventes, le budget d'approvisionnement, le budget de production et le budget de fonctionnement. Le contrôle budgétaire intervient d'habitude à la fin du mois. Dans ce groupe, la majorité de dirigeants ont déclaré disposer d'un tableau de bord pour le pilotage de la performance. A la lumière de ce descriptif, la nature de CDG des PME du groupe 2 est étiquetée « contrôle-maîtrise ». Ce type de contrôle semble confirmer la définition du CDG proposé par H. Bouquin (2008) qui considère le CDG comme étant *un ensemble des dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes*.

L'analyse typologique ainsi réalisée met en évidence le CDG pratiquée au sein des PME enquêtées dont la nature et les proportions d'observations sont indiquées ci-dessous.

Tableau 4 La nature de CDG pratiquée dans les groupes identifiés

Groupe	Nature de CDG	Eff.	%
Groupe 1	Contrôle-vérification	103	65,6
Groupe 2	Contrôle-maîtrise	54	34,4
	Total	157	100

Source : Auteurs.

Il ressort que 65,6% des PME ont un CDG de type vérification. Par contre, 34,4% pratiquent un CDG relativement orienté vers la maîtrise de la performance. Analysons à présent l'influence de facteurs de contingence structurelle, comportementale et socioculturelle sur la nature de CDG mis en place.

3.1.3 Résultats de l'estimation et discussions

Le modèle élaboré a été estimé par les techniques de régression logistique. Les résultats obtenus sont présentés dans le tableau ci-dessous.

Tableau 5 Résultat de la régression logistique

Nature de CDG		Coef	p-value	Sig	Exp(B)	VIF
Taille de l'entreprise (10 à 20 employés)			0,005	***		1,115
21 à 30 employés		1,224	0,013	**	1,810	
Plus de 30 employés		1,388	0,009	***	1,960	
Existence de la fonction de CDG		1,704	0,002	***	2,015	1,094
Secteur d'activité (commerce)			0,064	*		1,138
Service		1,061	0,063	*	2,890	
Industrie		1,276	0,027	**	3,549	
Age de l'entreprise		-0,048	0,325		0,953	
Niveau d'étude du dirigeant		0,174	0,699		1,190	1,068
Filière de formation du dirigeant		0,890	0,055	*	2,435	1,122
Expérience du dirigeant		-0,090	0,034	**	0,914	1,082
Poids de la main d'œuvre familiale et ethnique		-0,128	0,038	**	0,880	1,065
Religion		0,472	0,312		1,603	1,065
Nationalité du dirigeant		-1,468	0,002	***	0,230	1,060
Localisation de l'entreprise		0,985	0,028	**	1,677	1,046
Constante		-0,514	0,602		0,598	
Pseudo R-carré	0,557	Nombre d'observations			157	
Chi-carré	62,688	Prob>Chi2			0,000	
Hosmer-Lemeshow	3,785	Prob>Chi2			0,876	
Taux de prédiction correcte	76,9					
***p<0,01 ; ***p<0,05 ; *p<0,1						

Source : Auteurs.

Il en ressort que la statistique associée au test de Chi-deux de Wald est significatif au seuil de 1%. Ce résultat permet d'accepter l'hypothèse selon laquelle au moins une variable du modèle de recherche influence significativement la nature de CDG des PME congolaises. De même, le pseudo R² s'élève à 0,557, ce qui est jugé satisfaisant en sciences de gestion. Par ailleurs, le test « Hosmer-Lemeshow » non significatif au seuil de 5% indique un bon ajustement des données. Ce résultat est confirmé par le taux de prédiction incorrecte qui est de 23,1%. Le modèle est donc correct à 76,9% des cas. En résumé, on peut donc conclure que la qualité d'ajustement global du modèle est bonne.

Par ailleurs, l'examen de VIF (Variance Inflation Factor) a permis d'attester qu'aucune multi colinéarité n'existe entre les variables endogènes de notre modèle de recherche puisque leur VIF est proche de 1. Selon Bressoux (2008), on peut parler de la multi colinéarité lorsque le VIF dépasse 5.

En fin, le tableau 6 permet de constater que certains facteurs de contingence structurelle (taille, existence de service de CDG et le secteur d'activité), comportementale (filière de

formation et l'expérience) et socioculturelle (la culture nationale, poids de la main d'œuvre et la localisation de l'entreprise) influencent significativement la nature de CDG.

❖ Facteurs de contingence structurelle et la nature de CDG des PME congolaises

Conformément à notre modèle théorique, les résultats montrent que la taille de la PME influence significativement et positivement la nature de CDG. En effet, lorsqu'une PME emploie 21 à 30 personnes, l'occurrence d'adopter un CDG de type « maîtrise » augmente 81% par rapport à la PME employant entre 10 et 20 personnes ; à plus de 30 personnes, cette occurrence augmente de 98%. Ainsi, plus la taille de l'entreprise est grande, plus elle adopte des outils de CDG aussi bien classiques que modernes. Ce résultat nous permet donc de valider l'idée que la croissance de l'entreprise s'accompagne souvent de certains problèmes de coordination qui contraignent les dirigeants à adopter des outils nécessaires afin d'aligner le comportement des acteurs dans le sens de la stratégie adoptée par l'entreprise. Ce constat a été déjà mis en relief par plusieurs auteurs travaillant sur le CDG en PME, notamment Nobre (2001).

Théoriquement, l'existence d'un service de CDG permet au contrôleur d'être indépendant des autres fonctions de l'entreprise et d'adopter à cet effet des outils formels de CDG afin de faciliter le contrôle et le pilotage de la performance. Ce résultat est confirmé par notre modèle de recherche. En effet, lorsque le service de CDG existe dans la PME, la probabilité de pratiquer un contrôle de type « maîtrise » augmente de 101%. Ce résultat corrobore celui obtenu par plusieurs auteurs parmi lesquels Ngongang (2017).

Le secteur d'activité influence significativement la nature de CDG des PME. En effet, lorsqu'une PME exerce dans le secteur de services, la probabilité de pratiquer un contrôle avec des outils aussi bien traditionnels que modernes augmente de 180% ; exerçant dans le secteur industriel, cette probabilité augmente de 243% par rapport aux PME évoluant dans le secteur de commerce. En d'autres termes, la pratique de CDG diffère selon que la PME appartient dans un secteur d'activité ou dans un autre.

❖ Facteurs de contingence comportementale et nature de CDG des PME congolaises

Comme il fallait s'y attendre, la filière de formation du propriétaire-dirigeant impacte significativement la nature de CDG des PME. Lorsque le propriétaire-dirigeant a suivi une formation gestionnaire, l'occurrence d'améliorer la nature de CDG pratiqué en PME augmente de 143% par rapport au propriétaire-dirigeant n'ayant pas suivi une formation non-gestionnaire. Les dirigeants ayant suivi une formation gestionnaire disposent en règle générale

des connaissances avérées sur les outils de CDG et sur leurs rôles dans le pilotage de la performance surtout dans un environnement qui devient de plus en plus incertain et hostile. Plusieurs auteurs ont déjà confirmé lien significatif entre la formation suivie par le propriétaire-dirigeant et la pratique de CDG (e.g. Affès & Chabchoub, 2007 ; Ngongang, 2007).

D'après les résultats de la recherche, l'expérience du dirigeant influence négativement sur la nature de CDG au sein des PME. Plus le dirigeant est expérimenté moins il recourt au contrôle de type « maîtrise ». En effet, les dirigeants expérimentés maîtrisent souvent l'environnement tant interne qu'externe de l'entreprise grâce notamment à l'effet d'apprentissage. Ceci peut réduire la demande d'information et augmenter donc la possibilité de diriger ou de prendre des décisions en gestion sans parfois recourir aux outils évolués de CDG. Ce résultat confirme celui trouvé notamment par Ben Hamadi & al. (2014)

❖ Facteurs de contingence socioculturelle et nature de CDG des PME congolaises

Comme il fallait s'y attendre, certains facteurs de contingence socioculturelle influent sur la nature du CDG des PME congolaises étant donné les spécificités du management africain. Les résultats tels que présentés dans le tableau 6 montrent que le poids de la main d'œuvre familiale et ethnique impacte significativement et négativement la nature de CDG des PME. Autrement dit, plus le propriétaire emploie de la main d'œuvre familiale et ethnique, moins il recourt aux outils formels et modernes pour piloter son entreprise. En effet, dans une entreprise où la main d'œuvre provient essentiellement de réseaux d'appartenance familiale ou ethnique, le comportement des acteurs est souvent régulé par un ensemble de règles de jeu implicites auxquels ils vont accepter de se conformer (Thuderoz & al., 1999 ; Nkakleu, 2002). Dans ces conditions, le contrôle exercé par le dirigeant est plus celui du contact direct où l'information orale joue un rôle de premier choix au détriment des outils appropriés (Ouattara, 1995 ; Kamdem, 1999, Marchesnay, 1997 ; Hernandez, 1997).

De la même manière, la culture nationale influence significativement et négativement la nature de CDG des PME congolaises. Les résultats relatifs aux facteurs de contingence socioculturelle révèlent que lorsque le dirigeant de la PME est congolais, la probabilité de pratiquer un contrôle de type « maîtrise » démunie de 77% par rapport aux dirigeants de nationalité étrangère. Cela peut signifier que le contrôle de type « maîtrise » où le dirigeant cherche à aligner le comportement des acteurs à la stratégie de l'entreprise ne semble pas être conforme à la culture africaine (congolaise) au regards des résultats de cette recherche. Cette question a été soulevée par plusieurs auteurs qui militent en faveur de la prise en compte des

spécificités culturelles dans les programmes des innovations managériales (Nkakleu, 2000 ; Ouattara, 1995).

Enfin, les résultats issus du tableau 6 révèle que la localisation de l'entreprise influence significativement la nature de CDG. En effet, lorsque la PME se localise à Kinshasa l'occurrence d'améliorer la nature de CDG augmente de 67,7% par rapport à la PME localisée en province. Ce résultat révèle le fait que les PME opérant dans la capitale congolaise bénéficient en règle générale d'une large diffusion des innovations managériale à travers notamment des formations organisées ces dernières années à l'intention des PME. De plus, ces entreprises sont généralement des sous-traitants des grandes entreprises multinationales dont la majorité sont installées à Kinshasa. Ces dernières les obligent parfois, à travers leurs cahiers de charges, à adopter des mécanismes de contrôle organisationnel conformément aux standards de management moderne.

Conclusion

L'objet de cette recherche était d'améliorer notre compréhension du CDG pratiqué dans les PME africaines en mettant l'accent sur deux axes : la nature du CDG et les facteurs qui l'affectent. De manière précise, il s'agissait d'analyser les conditions sous lesquelles le CDG est pratiqué au sein des PME africaines. Cette thématique a été abordée en prenant le cas de la RDC. Pour ce faire, une enquête par questionnaire a été conduite auprès d'un échantillon de 157 dirigeants-propriétaires des PME opérant dans les principales villes du pays.

Au terme de cette étude, nous constatons que le CDG est pratiqué dans les PME congolaises mais reste globalement peu développé. La majorité des dirigeants adoptent un système de contrôle de type « vérification » avec le budget comme principal outil. Peu d'entre eux s'intéressent au contrôle de type « maîtrise » où les outils modernes de pilotage occupent une place importante. L'analyse de la régression logistique nous a permis de valider nos hypothèses. Il ressort que certains facteurs de contingence structurelle (la taille, l'âge et le secteur d'activité de l'entreprise), comportementale (niveau d'étude et filière de formation) et socioculturelle (poids de la main d'œuvre familiale et ethnique, la nationalité du dirigeant et la localisation de l'entreprise) influencent significativement la nature du CDG en contexte des PME.

Sur le plan théorique, ce travail se prolonge dans les travaux de Bauer (1995) en mobilisant une approche de synthèse entre le courant de la spécificité et celui de la diversité. L'objectif de cette approche est d'expliquer la diversité des pratiques dans les PME sans toutefois ignorer leurs spécificités. Dans notre cas, nous avons essayé d'expliquer la diversité de la

nature CDG des PME congolaises en prenant également en compte les spécificités des PME opérant dans le continent africain. De plus, le fait d'analyser simultanément l'influence de facteurs de contingence structurelle, comportementale et socioculturelle semble, à notre avis, très enrichissante pour la compréhension du CDG pratiqué dans les PME africaines surtout dans un contexte inédit de la RDC. Les résultats de notre recherche montrent qu'en effet, au-delà des effets de contingence très souvent avancés dans la littérature (contingence structurelle et comportementale), certains facteurs de contingence socioculturelle tels que la culture nationale, le poids de la main d'œuvre familiale et ethnique et la localisation de l'entreprise handicapent le CDG en contexte des PME.

Sur le plan managérial, le fait de découvrir, d'une part des pratiques de contrôle globalement peu développées, et, d'autre part, des liens significatifs entre certains facteurs de contingence et les pratiques recensées nous paraît très intéressant. Par conséquent, quelques recommandations sont nécessaires pour améliorer la nature du CDG des PME en contexte africain. Ainsi, nous suggérons que dans un environnement incertain et hostile, les propriétaires-dirigeants des PME doivent, pour la survie et la performance de leurs entreprises, asseoir leurs décisions de gestion sur la base des outils formels de CDG et non seulement sur l'intuition, l'informel et la confiance familiale ou ethnique. De ce fait, le dirigeant ou le promoteur devrait privilégier des outils aussi bien traditionnels que modernes tout en tenant compte de la disponibilité des ressources humaines, financières et matérielles. Par ailleurs, les tentatives d'importer les méthodes de gestion occidentales en management africain s'étant soldé par des échecs (Boubakary, 2016), il est nécessaire pour les chercheurs africains et les acteurs des innovations managériales, compte tenu des résultats de cette recherche, de prendre en considération les spécificités structurelles, comportementales et socioculturelles dans la conception et la diffusion des outils de CDG en contexte de la PME africaine.

Comme toute recherche, celle-ci souffre de certaines limites. L'une des principales limites est que la recherche s'est voulu essentiellement quantitative. De plus, l'échantillon composé uniquement des PME opérant en RDC peut limiter la validité de nos conclusions pour l'ensemble des PME africaines. Ainsi, des études qualitatives, menées également dans d'autres pays d'Afrique, seraient encore plus intéressantes pour approfondir notre connaissance sur ce sujet.

REFERENCES

- Abi-Azar, J. (2005). Les outils de contrôle de gestion dans le contexte des PME : Cas des PMI au Liban », Numéro d'attribution : n° 20050062, Manuscrit auteur, publié dans "Comptabilité et Connaissances, France (2005).
- Affès, H. & Chabchoub, A. (2007). Le système d'information comptable : Les déterminants de ses caractéristiques et son impact sur la performance financière des PME en Tunisie, *Revue des Sciences de Gestion*, N°224-225, 59-68.
- Akitola, A.J. (2020), Effet de proximité et dynamisme des petites entreprises (PE) : une analyse par les valeurs communautaires en Afrique, in 6^{ème} édition des SERGe Days, ESP, 26-28 avril, Dakar.
- Anthony, R. N. (Eds.). (1965). *Planning and Control Systems, A Framework for Analysis*, Division of Research: Harvard Business School, Boston.
- Awaleh, M. & Meysonnier, F. (2017), Une contribution à l'étude du contrôle de gestion en Afrique : le cas des entreprises de Djibouti, *Journée d'Etude Africaine en Comptabilité et Contrôle (JEACC) –VF*, 18 p.
- Bakengela, P. & Livian, Y.F. (2014), Le management africain introuvable : pour une approche de l'hybridité segmentée, IV^e conférence ATLAS AFMI, mai, Marseille.
- Bauer, M. (1995). PME : un patronat aux trois visages, *Sciences Humaines*, 48, 34-37.
- Ben Boubakary (2016). Influence des facteurs de contingence sur le management des entreprises africaines : Le cas du Cameroun *Revue africaine de management*, n°1 (1), 33-148.
- Ben Hamadi, Z., Chapellier & F. Villeseque-Dubuy (2014). Innovations budgétaires en PME : l'influence du secteur d'activité et du profil du dirigeant, *Innovations*, n° 43 (1), 223-252.
- Bergeron, H. (2000), Les indicateurs de performance en contexte PME, quel modèle appliquer ? 21^{ième} congrès de l'AFC, May 2000, France.22.
- Boltanski, L. & Trévenot, L. (1991). *De la justification. Les économies de la grandeur*, Paris, Gallimard.
- Boukar, H. (2009). Les facteurs de contingence de la croissance des micros et petites entreprises camerounaises, *La Revue des Sciences de Gestion*, n°3, 75-83.
- Boukar, H. & Tsapi, V. (2010). L'impact du profil socioculturel du dirigeant sur la croissance des micro entreprises camerounaises, *Revue de sciences de gestion*, n°77, 19-33.
- Bouquin, H. (2008). *Le contrôle de gestion*, Presse Universitaires de France, Paris.
- Bressoux, P. (2008). *Modélisation statistique appliquée en sciences sociales*, Ed. De Book, Bruxelles.

- Burns, T., & Stalker, G.M. (1961), The management of innovation. London : Tavistock.
- Chapellier P. (1994), Comptabilités et systèmes d'information du dirigeant de PME », Thèse de Doctorat de Sciences de Gestion, Université de Montpellier II.
- Chapellier P. (1997). Profils de dirigeants et données comptables de gestion, Revue Internationale PME, n°1(10), 9-41.
- Condor, R. (2012). Le contrôle de gestion dans les PME : une approche par la taille et le cycle de vie, Revue internationale PME, 25 (2),77- 97.
- Desreumaux, A. (1998), Structure d'entreprise, Paris, Ed. Vuibert gestion, 334p.
- Dupuy, Y. (1987), Vers de nouveaux systèmes d'information pour le chef de petite entreprise ? », Papier de recherche du CREGO, IAE, Université de Montpellier 2, 309-320.
- Dzaka, T. et Milandou, M. (1994). L'entrepreneur congolais à l'épreuve des pouvoirs magiques : une face cachée de la gestion culturelle du risque ? Politique africaine, n°56, décembre, 108-118.
- Flacke, K. et Segbers, K. (2005), Does managerial accounting follow entrepreneurial characteristics ? Results of an empirical analysis of German SME, Working paper, University of Munster.
- Germain, C. (2005), Une typologie des tableaux de bord implantés dans les PME, Finance Contrôle Stratégie, Vol. 8.
- Gondo, C. (2017), Le contrôle de gestion en contexte PME ivoirienne : l'information comptable est-elle mobilisée ? Journée d'Etude Africaine en Comptabilité et Contrôle (JEACC).
- Grégoire, H. (1991). De la littérature des nègres ou recherches sur leurs facultés intellectuelles, leurs qualités morales, et leur littérature, Paris, Perrin.
- Hernandez, É. M. (1997), Le Management des entreprises africaines ». Editions L'Harmattan.
- Hernandez, É. M. (2007), Entre tradition et modernité : proposition d'un modèle de management, Gestion, 2000, 21-30.
- Julien, P.A. et Marchesnay, M. (1988), La petite entreprise, Paris, Edition Vuibert.
- Kamavuako J. et Mayimbi P. (2016), Les difficultés rencontrées par les PME lors de la mutation comptable PCGC/OHADA : étude exploratoire des pme congolaises », in Journée d'Etude Africaine en Comptabilité et Contrôle (JEACC) –VF, 21 p.
- Kamdem, E. (1999), Réflexions autour du paradoxe africain : une perspective socio-anthropologique et managériale, Gestion 2000, n°1(24), Printemps.

Kamdem, E. (2002), Management et interculturalité en Afrique : expérience camerounaise ». Édition l'Harmattan.

Lacombe-Saboly, M. (1994), Les déterminants de la qualité des produits comptables des entreprises : le rôle du dirigeant, Thèse de doctorat en Sciences de Gestion, Université de Poitiers.

Lamine, D.A. (1991), Le management africain Mythe ou réalité », Revue internationale des PME, n°4 (1), 29-44.

Lavigne, B. (1999). Contribution à l'étude de la genèse des états financiers des PME. Doctorat de Sciences de Gestion, Paris : Université Paris Dauphine.

Lawrence P R., Lorsch J W. (1967), Organization and Environment: Managing Differentiation and Integration, Boston: Harvard Business School Press.

Loi n°06/004 du 27 Février 2006 relative au régime fiscal applicable aux PME

Lufuma, O.J., Kamavuako, J. & Nkambu, M.L. (2020). Facteurs contingents de l'adoption des outils de pilotage de la performance des petites et moyennes entreprises : cas des PME Congolaises de la ville de Matadi. Revue Internationale du chercheur.1,4 (Dec.2020).

Marchesnay, M. (1987), La petite entreprise, Vuibert, Paris.

Meyssonier, 2019), Quelles perceptions de recherches sur le contrôle de gestion en Afrique ? Journée d'Etude Africaine en Comptabilité et Contrôle (JEACC), 21 p.

Meyssonier F., Zawadski C. (2007), L'introduction du contrôle de gestion en PME étude d'un cas de structuration tardive de la gestion d'une entreprise familiale en forte croissance.

Mintzberg, H. (1990), Le manager au quotidien : les dix rôles du cadre, éd. Organisation, Paris. N° 1, 69-92

Ngantchou A. & Mouffa M.J (2019). Les pratiques budgétaires en contexte pme au Cameroun, Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'audit, n°2 (4), 450 - 475

Ngongang D. (2010). Analyse de la pratique des coûts dans les PMI camerounaises, Revue Libanaise de Gestion et d'Economie, n°5, revue électronique, 22 pages.

Ngongang, D. (2013). Système d'information comptable et contrôle de gestion dans les entreprises camerounaises, Revue Gestion et Organisation, n° 5, 113-120.

Ngongang, D. (2017), Facteurs de contingence structurelle, comportementale et nature de contrôle de gestion dans les PME camerounaises, in Journée d'Etude Africaine en Comptabilité et Contrôle (JEACC), Douala.

Nkakleu, R. (2002), Peut-on parler de délégation dans les PME camerounaise ? les actes du congrès de CIFPME, Montréal, 30 octobre-1^{er} novembre.

Nobre T. (2001), Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME, Finance, contrôle, stratégie, Vol 4, N°2, juin 2001, 119-148.

Olomo, P.R. (1987), Comment concilier tradition et modernité dans l'entreprise africaine », revue française de gestion, septembre-octobre, 91-94.

Ouattara, I. (1995), Management et culture : les fondements de la nécessité d'une adaptation. Le cas de l'Afrique, Humanisme et Entreprise, (23), .45-66.

Santin, S. & Caille, D.V. (2008). Le design du système de contrôle de gestion des PME : une quête de stabilité adaptative, la comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité, mai 2008, France, pp.CD Rom. Halshs 00525973.

Schreyogg, G. (1980), « Contingency and choice in organisation theory », work paper, University of Erlangen-Numberg.

Simon, H.S. (1987), The Behavioral Economics, The new Palgrave Fictionary of Economics, J. Eatwell, M. Milgatte and O. Newman. London, Macmilan.

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

Thuderoz, C., Mangematin, V., Harisson, D. (1999). La confiance : approches économiques et sociologiques. Morin, G., 322p., 2-910749-05-3.(hal 02839599).

Torres O. (1997), Pour une approche contingente de la spécificité de la PME », Revue Internationale PME, Vol 10, n°2, pp. 9-43.

Torrès, O. (2000), Du rôle et de l'importance de la proximité dans la spécificité de gestion des PME, Ve Congrès international francophone sur la PME, Octobre, Lille.

Tufféry, S. (2006). Etude de cas en statistique décisionnelle. Ed. Technique, p.47.

Wade, M. & Samb, M., Déterminants de l'utilisation des outils de pilotage par les PME sénégalaises : cas du tableau de bord.

Zadi kessy, M. (2005). Culture et développement : l'entreprise, au péril de la culture ? MFI HEBDO : Economie et développement, Forum de Bamako.

Zawadzki, C. (2009), *Enjeux et difficultés de l'introduction du contrôle de gestion : une étude de cas en PME*, Thèse de doctorat en Sciences de Gestion, Université de Poitiers.