

## **Les pratiques de contrôle de gestion des coopératives ivoiriennes : une recherche empirique dans la ville de DALOA**

### **Cooperatives management control practices : an empirical research in the city of DALOA**

**FLAN Gonsan Evelyne épouse KODJO**

Enseignant-chercheur

Université Jean Lorougnon Guédé de Daloa

UFR des Sciences Economiques et de Gestion

Côte d'Ivoire

**flangonsanevelyne@gmail.com**

**Date de soumission** : 12/09/2021

**Date d'acceptation** : 18/10/2021

**Pour citer cet article** :

FLAN. G E (2021) «Les pratiques de contrôle de gestion des coopératives ivoiriennes : une recherche empirique dans la ville de DALOA», Revue Internationale des Sciences de Gestion «Volume 4 : Numéro 4» pp : 418 - 438

## Résumé

Cette étude vise l'identification des déterminants de l'adoption des systèmes de contrôle de gestion dans les coopératives ivoiriennes. Elle analyse tout particulièrement les facteurs de contingence susceptibles d'influencer significativement les pratiques de contrôle de gestion des coopératives ivoiriennes. Pour ce faire, nous avons eu recours à une enquête quantitative. L'échantillon est constitué de 100 coopératives de la ville de Daloa déterminées par la méthode aléatoire simple. Les méthodes d'analyse sont constituées des statistiques descriptives, les tests statistiques, le modèle du logit multinomial. Les résultats révèlent que les facteurs de contingence à savoir la taille, le secteur d'activité, le niveau de formation du dirigeant et le type de formation du dirigeant influencent les pratiques de contrôle de gestion des coopératives ivoiriennes. En outre, ces résultats mettent en exergue des pratiques de contrôle de gestion différenciées à savoir des pratiques de contrôle de gestion peu développées et des pratiques de contrôle de gestion développées.

**Mots clés:** pratiques de contrôle de gestion ; Coopératives ; enquête quantitative ; facteurs de contingence ; Daloa.

## Abstract

This study aims to identify the determinants of the adoption of management control systems in Ivorian cooperatives. In particular, it analyses the contingency factors likely to significantly influence the management control practices of cooperatives. To do this, we used a quantitative survey. The sample consists of 100 cooperatives in the city of Daloa determined by the simple random method. The methods of analysis are descriptive statistics, statistical tests, multinomial logit model. The results reveal that contingency factors such as size, sector of activity, level of training of the manager and type of training of the manager influence the management control practices of cooperatives. In addition, these results highlight differentiated management control practices, namely poorly developed management control practices and developed management control practices.

**Keywords:** management control practices ; Cooperatives ; quantitative survey ; contingency factors ; Daloa.

## Introduction

Les coopératives ivoiriennes représentent une part importante du secteur privé, notamment dans l'agriculture, pilier de son économie. En effet plus de 90% des coopératives ivoiriennes appartiennent au secteur agricole à savoir plus de 3 000 coopératives dans le secteur café-cacao et environ 300 dans le secteur du coton (Jonathan Gbede, et al., 2012). La coopérative joue un rôle important dans l'économie ivoirienne par la création d'emplois, la lutte contre la pauvreté. Dans les zones rurales, les coopératives jouent un rôle d'entraide et viennent en appui aux initiatives gouvernementales de développement local. Cependant force est de constater que les coopératives rencontrent des difficultés liées à la gestion interne de leurs activités, à la concurrence, à la disponibilité des matières premières et à l'accès des marchés (Benmahane & Rabhi, 2015). Egalement, les coopératives ne sont pas suffisamment outillées techniquement et financièrement pour assurer une bonne gestion de leurs activités (Yedan, 2010). Face aux défis auxquels se trouvent confronter les coopératives ivoiriennes, leurs dirigeants devraient de plus en plus s'appuyer sur des outils de gestion afin d'assurer la pérennité de leurs activités.

Au regard de ce qui précède, nous avons orienté notre réflexion sur l'amélioration des pratiques de contrôle de gestion des coopératives. La question principale de notre recherche est : Quels sont les facteurs déterminants des pratiques de contrôle de gestion des coopératives ivoiriennes ? Les objectifs de cette recherche sont doubles. Le premier objectif est de décrire les pratiques de contrôle de gestion des coopératives ivoiriennes. Le deuxième objectif est d'identifier les facteurs de contingence qui influencent les pratiques de contrôle de gestion des coopératives ivoiriennes. Epistémologiquement, nous nous inscrivons dans le courant de la théorie de la contingence.

Les intérêts de nos travaux sont à deux niveaux. Sur le plan théorique, nous contribuons à l'enrichissement des travaux antérieurs portant sur la conception des systèmes de contrôle de gestion dans les coopératives. Sur le plan pratique, notre étude nous permet de mettre en relief la prise en compte des facteurs liés à la personnalité du dirigeant dans la conception des systèmes de contrôle de gestion des coopératives.

Dans notre étude, nous allons utiliser une démarche hypothético-déductive.

Pour répondre à notre problématique, le plan se décompose en trois parties: une introduction, une revue de littérature, la méthodologie employée et les résultats/ discussions et une conclusion.

## 1. Revue de littérature

### 1.1. Les coopératives

Selon Benmahane & Rabhi (2015), «une coopérative est une personne morale regroupant des personnes physiques qui ont des besoins économiques, sociaux ou culturels communs et qui en vue de les satisfaire, s'associent pour exploiter une entreprise conformément aux règles d'action coopérative». Quant à la loi marocaine, elle a défini la coopérative comme étant «un groupement de personnes physiques, qui conviennent de se réunir pour créer une entreprise chargée de fournir, pour leur satisfaction exclusive, le produit ou le service dont elles ont besoin et pour la faire fonctionner et la gérer en appliquant les principes fondamentaux définis à l'article 2 ci-après et en cherchant à atteindre les buts déterminés à l'article 3 de la présente loi. Des personnes morales remplissant les conditions prévues par la présente loi peuvent devenir membres d'une Coopérative.» (Article 1 de la loi n°112-12 du statut des coopératives).

De cette définition, nous pouvons dire que les membres de la coopérative collaborent en équipe en vue d'accomplir un objectif commun: l'amélioration de leurs situations socio-économiques et le développement durable de leur communauté.

Selon l'Alliance Coopérative Internationale, «la coopérative est une association autonome de personnes volontairement réunies pour satisfaire leurs aspirations et besoins économiques, sociaux et culturels communs au moyen d'une entreprise dont la propriété est collective et où le pouvoir est exercé démocratiquement». (Déclaration sur l'identité coopérative, Alliance Coopérative Internationale, 1995). Egalement, l'Alliance Coopérative Internationale (2010) définit : «les coopératives sont des entreprises détenues et régies de manière démocratique et guidées par les valeurs d'entraide, de l'auto responsabilité, de la démocratie, de l'égalité, de l'équité et de la solidarité. Elles axent leurs activités sur la personne et permettent aux membres par le biais de décisions prises démocratiquement, de déterminer de quelle manière ils veulent réaliser leurs aspirations économiques, sociales et culturelles». Cette définition révèle la prééminence de l'homme sur le capital. En Côte d'Ivoire, la loi coopérative n°97-721 du 23 Décembre 1997 dans son article 1er définit la coopérative comme «un groupement de personnes physiques ou morales de type particulier, de forme civile ou commerciale, apolitique et non confessionnelle, et régie par les principes coopératifs universels» (DOPA 2010).

## 1.2. Les pratiques de contrôle de gestion dans les coopératives

Dans le domaine des sciences de gestion, M. berry (1983) regroupe les outils et les méthodes dans l'ensemble des instruments de gestion. Ces deux notions sont donc complémentaires. Les outils sont des construits conceptuels (par exemple le taux d'actualisation, le coût complet) qui se matérialisent par des formalisations comptables, financières, quantitatives ou qualitatives (Nobre, 2001). Les méthodes sont des construits procéduraux qui définissent les étapes opérationnelles permettant d'aboutir aux outils de gestion. Par exemple, la méthode budgétaire permet d'obtenir, entre autres, le budget de trésorerie et les différents états prévisionnels. Les méthodes ont pour objectif de mettre en œuvre les outils et de définir le cadre procédural dans lequel ceux-ci vont être créés, implantés et utilisés (Nobre, 2001). Les outils sont une réponse à la complexité, ils impliquent et visent des automatismes de décision et de comportements.

Selon Boumeska (2018), le contrôle de gestion dans les coopératives peut être défini comme: «l'ensemble des processus et procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation» Simons (1995).

L'étude des caractéristiques du système de contrôle de gestion dans les coopératives est une des thématiques privilégiées dans le champ de la recherche en contrôle de gestion (Boumeska, 2018 ; Maurel, 2008). Même si les spécificités des pratiques de contrôle de gestion des coopératives demeurent peu examinées, la convergence des règles de gestion implique que les pratiques de contrôle de gestion dans les coopératives deviennent identiques à celle des entreprises (Boumeska, 2018).

Ainsi, Benmahane & Rabhi (2015) ont réalisé une étude dans le cadre du programme SOLID'EXCHANGE au Maroc. Leurs résultats montrent que la coopérative d'arts de menuiserie dispose de documents comptables. Cependant, la mauvaise organisation de l'archivage a entraîné une absence de documents et de pièce pour le calcul du coût de revient tels que les factures ou les bons. Quant à la coopérative Ennour, elle possède les documents permettant l'évaluation financière de chaque année et les pièces annexes à la déclaration fiscale. Dans le cadre de la coopérative "Les arts des femmes de Mazagan", le calcul du prix de revient des produits s'effectue par estimation sans facture ou bon, sans note. Egalement, il y a une difficulté de structuration des pièces comptables. En ce qui concerne la coopérative

Bourgreg, elle ne possède pas de documents comptables et le calcul de coût de revient s'effectue sans base de données comptables ou financières.

### **1.3. La théorie de la contingence comme cadre explicatif des pratiques de contrôle de gestion dans les coopératives**

Depuis le début des années 70, la théorie de la contingence est le cadre théorique dominant en théorie des organisations (Donaldson, 1996) et en contrôle de gestion (Dent, 1990). La théorie de la contingence apporte une contribution importante à la compréhension des systèmes de contrôle de gestion (Covaleski, et al., 1996). Selon Desreumaux (1998) dans la théorie de contingence, la structure de l'organisation est influencée par les paramètres qui caractérisent leur contexte de fonctionnement. C'est une conception cartésienne dans laquelle l'organisation est une variable, et est représentée par un ensemble de variables continues sur un espace multidimensionnel (Sponem, 2010). Dans cette approche, «il n'y a pas de structure unique efficace pour les organisations. Une structure ne peut être optimale qu'en variant en fonction de certains facteurs de contingence» (Donaldson, 1996). Ainsi, certains auteurs ont mis en relief l'influence des spécificités financières (Belley & Mellevec, 1993), de gouvernement d'entreprise (Desforges & Vienney, 1980) sur les pratiques de contrôle de gestion des coopératives. Egalement, l'étude de Boumeska (2018) réalisée à travers une étude exploratoire, a porté sur les pratiques de contrôle de gestion dans les coopératives agricoles au Maroc. Les résultats ont montré que la taille, l'âge, la stratégie de veille technologique et la formalisation des activités sont des facteurs explicatifs du système de contrôle de gestion. Aussi, les outils de contrôle de gestion présents dans les coopératives sont la comptabilité générale et la comptabilité analytique. A travers une étude qualitative, l'étude de Flan (2020) a montré que la taille de la coopérative, le secteur d'activité de la coopérative et le niveau de formation du dirigeant de la coopérative influencent les pratiques de contrôle de gestion des coopératives ivoiriennes. Dans notre étude, nous avons choisi d'analyser l'influence de certains facteurs de contingence sur les pratiques de contrôle de gestion dans les coopératives à savoir : la taille de la coopérative, l'âge de la coopérative, le secteur d'activité de la coopérative, le type de formation du dirigeant de la coopérative et le niveau de formation du dirigeant de la coopérative. Sur la base des débats théoriques et empiriques, nous formulons les hypothèses suivantes à vérifier:

**H1 : Plus la taille des coopératives augmenterait, plus les pratiques de contrôle de gestion sont développées.**

**H2 : Il existerait une relation entre le type d'activité des coopératives et le degré de développement des pratiques de contrôle de gestion.**

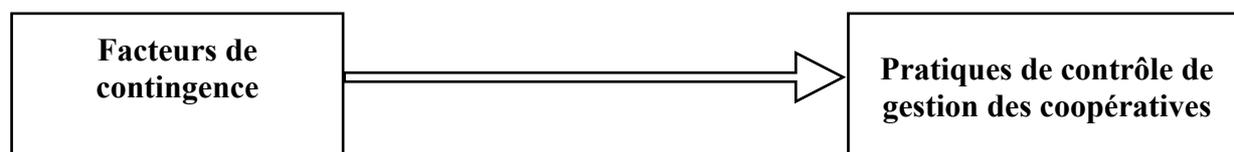
**H3 : Il existerait une relation entre l'âge des coopératives et le degré de développement des pratiques de contrôle de gestion.**

**H4 : Plus le dirigeant de la coopérative aurait une formation gestionnaire, plus les pratiques de contrôle de gestion sont développées.**

**H5 : Plus le dirigeant de la coopérative aurait un niveau de formation élevé, plus les pratiques de contrôle de gestion sont développées.**

Le cadre général du modèle de contingence de notre recherche se construit comme suit:

**Figure 1 : Le modèle conceptuel**



**Source :** Auteur

La figure montre que la mise en place des systèmes de contrôle de gestion tient compte des facteurs de contingence. Le modèle théorique de notre étude est réalisé à partir du modèle de Komarev (2007). Ce cadre conceptuel a été adopté et utilisé par Merchant (1981) dans l'étude de la contingence des modes interpersonnel et administratif du contrôle.

## **2. Méthodologie**

La méthodologie comprend l'échantillonnage et la démarche de collecte de données, la justification des choix des variables et la présentation des méthodes d'analyse employées.

### **2.1. Echantillonnage et processus de collecte de données**

Une enquête quantitative a été réalisée du 03 Mars au 10 Août 2021 par administration d'un questionnaire auprès des présidents de sociétés coopératives de Daloa disposant d'un effectif compris entre 3 et 200 adhérents situés dans la ville de Daloa. Les sociétés coopératives ont été sélectionnées sur un Répertoire des sociétés coopératives agricoles édition 2017 du Ministère de l'Agriculture et du Développement rural. La taille de l'échantillon de l'étude quantitative est déterminée par la méthode aléatoire simple. Le choix d'une coopérative est fait de façon aléatoire simple. Nous avons obtenu 100 questionnaires soit 66,66%. Pour collecter les données, un questionnaire a été élaboré. Il comporte essentiellement (03) sections : les

informations générales sur la coopérative, l'organisation du contrôle de gestion et l'appréciation du contrôle de gestion. Les données ainsi collectées sont enregistrées via des variables binaires, nominales polytomiques et quantitatives. Les variables d'intérêt sont sans valeurs manquantes et aberrantes, du fait de la bonne formulation des questions et de la bonne volonté des répondants qui ont trouvé l'opportunité d'évaluation de leur système de contrôle de gestion via cette étude. Après leur saisie en Excel, elles ont été exportées et recodifiées vers R-Studio pour procéder aux différentes analyses.

Les caractéristiques générales des coopératives et des dirigeants sont les suivantes :

**Tableau 1 : Profil des coopératives enquêtées**

	N	%
<b>Taille</b>	-de 0 à 100 adhérents	63
	-de 100 adhérents et plus	37
<b>Age</b>	-moins de 10 ans	60
	-de 10 ans et plus	40
<b>Secteur d'activité</b>	-Cultures industrielles et d'exportation	55
	-Cultures vivrières, industrielles et d'exportation	45

**Source :** Auteur

63% des coopératives de notre échantillon ont moins de 100 adhérents et ont une durée de vie de moins de 10 ans. Les activités des coopératives sont industrielles, d'exportations et vivrières.

**Tableau 2 : Profil des dirigeants interrogés**

<b>Niveau de formation du dirigeant</b>	Autodidacte ou secondaire	25
	Bac au Bac + 3	40
	Bac + 4 au supérieur	35
<b>Type de formation du dirigeant</b>	Non gestionnaire	50
	Gestionnaire	50

**Source :** Auteur

25% des dirigeants de coopératives ont au moins un niveau secondaire, 40% possèdent un BAC + 3 et 35% ont au moins un BAC + 4. 50% des dirigeants de coopératives sont de formation non gestionnaire tandis que 50% des dirigeants de coopératives sont de formation de gestionnaire.

## 2.2. Justification du choix des variables

Dans notre recherche, la mesure des pratiques de contrôle de gestion repose sur les études antérieures (Maurel, 2008 ; Boumeska, 2018).

Les pratiques de contrôle de gestion sont appréhendées à travers le degré d'utilisation de la comptabilité générale, le budget de trésorerie, le calcul de coût direct, le rapport annuel de gestion et le plan de campagne agricole.

Une échelle en cinq points est utilisée pour apprécier le degré d'utilisation de chaque outil : un score de 0 indiqué par le répondant signifie que l'outil cité est inexistant ; un score de 1 correspond aux instruments qui ont existé ; la note 2 pour un instrument qui n'est pas utilisé ; le score 3 pour un outil présent mais qui est peu utilisé pour les décisions, et la note 4 pour un outil présent, utilisé régulièrement (Maurel, 2008).

**Tableau 3 : Mesures des variables à expliquer**

Variables	Mesures
Pratiques de contrôle de gestion (la comptabilité générale, le budget de trésorerie, le calcul de coût direct, le rapport annuel de gestion et le plan de campagne agricole)	Score 0 : l'outil est inexistant
	Score 1 : l'outil a existé
	Score 2 : l'outil n'est pas utilisé
	Score 3 : l'outil est présent mais est peu utilisé pour les décisions
	Score 4 : l'outil est présent, utilisé régulièrement

Source : Maurel (2008)

En somme, nous avons 5 items. Les facteurs de contingence sont : la taille de la coopérative, le secteur d'activité de la coopérative, l'âge de la coopérative, le niveau de formation du dirigeant de la coopérative et le type de formation de la coopérative.

**Tableau 4 : Mesures des variables explicatives**

Variables	Mesures
Taille de la coopérative	Nombre d'adhérents
Secteur d'activité de la coopérative	Vivrier (manioc, riz, maïs), culture d'exportation et industrielles (café, cacao, anacarde)
Age de la coopérative	Nombre d'années d'existence depuis la création
Niveau de formation du dirigeant de la coopérative	Autodidacte ou secondaire, Bac au Bac+3, Bac + 4 ou supérieur
Type de formation du dirigeant de la coopérative	Gestionnaire, non gestionnaire

Source : Chapellier (1997)

### 2.3. Méthodes d'analyse des données

L'objectif de ce papier est de décrire les pratiques de contrôle de gestion dans les coopératives agricoles en Côte d'Ivoire. Ceci implique également la mise en relation de ces pratiques avec un ensemble d'attributs de profilage des coopératives et identifiés sur la base de la revue empirique. Ce travail de recherche s'articule principalement autour de la description des coopératives visitées, l'identification des pratiques de contrôle de gestion et la mise en relation entre les pratiques et les caractéristiques des coopératives.

Nous rappelons que le choix des variables est fondé sur les recherches de Maurel (2008) et Boumeska (2018). Ainsi, les coopératives sont décrites autour du secteur d'activité, la taille, l'âge, le niveau de formation du dirigeant et le type de formation du dirigeant.

Les méthodes et outils d'analyses sont intimement liés à la taille de notre échantillon et à la nature des variables. Pour analyser la dépendance entre la pratique du contrôle de gestion et les caractéristiques individuelles des coopératives, nous avons eu recours aux tests statistiques. En effet, le test de Fisher Exact a aidé à vérifier l'existence de relation entre la pratique de contrôle de gestion et la taille, le secteur d'activité, l'âge de la coopérative, le niveau de formation du dirigeant ou le type de formation du dirigeant. L'analyse de la Variance est employée pour tester l'existence de relation entre les pratiques du contrôle de gestion et l'âge ou la taille de l'entreprise, le secteur d'activité, le niveau de formation du dirigeant et le type de formation du dirigeant.

L'analyse multidimensionnelle est mise en œuvre à travers l'Analyse des Correspondances Multiples (ACM) et la Classification Ascendante Hiérarchique (CAH). Elles ont été essentiellement utilisées pour élaborer le profil des coopératives en termes de pratique de contrôle de gestion et de mesure du risque lié à la non adoption du contrôle de gestion.

La CAH est ainsi utilisée ici pour établir une partition optimale. Les classes construites sont utilisées d'une part en tant que variables de contrôle du modèle et d'autre part pour mieux élucider les différences dans la pratique de contrôle de gestion.

Pour expliquer l'incidence du contexte ivoirien, des contraintes, des caractéristiques de l'entreprise et son environnement sur le système de contrôle de gestion, l'analyse économétrique est l'approche utilisée. De façon précise, un modèle logit multinomial est établi. En effet, la variable dépendante est qualitative avec plus de deux modalités (la comptabilité générale, le budget de trésorerie, le rapport annuel de gestion, le coût direct, le plan de campagne agricole). Cette variable sera expliquée à partir des variables traduisant le contexte

ivoirien (évolution dans l'économie informelle, acteur de fraude fiscale, etc.), l'environnement des affaires (niveau de corruption, l'accès aux infrastructures, le niveau de sécurité, l'implication de l'Etat, les audits publics, etc.), les caractéristiques de l'entreprises (taille, régime fiscal, statut juridique, profil du dirigeant, etc.). Compte tenu du nombre élevé d'indicateurs décrivant chacun de ces aspects, la méthode est itérative et consiste à construire un axe factoriel, à partir de l'Analyse Factorielle des Correspondances (AFC). Ensuite, on retient comme critères importants ceux dont l'inertie est supérieure à la valeur moyenne des inerties (règle de Kaiser). Après cette étape, on obtient un ensemble  $S_0$  de possibilités. On reprend le processus jusqu'à ce que le nombre de possibilités à la dernière étape vaille 2.

Considérons la variable dépendant  $Y$  traduisant le système de contrôle de gestion ayant  $(m_i + 1)$  modalités. On admet qu'il existe  $N$  individus. On suppose que la variable dépendante  $Y$  est qualitative et comporte  $J$  modalités mutuellement exclusives, pour chaque individu. La problématique est de mesurer la probabilité de réalisation de la  $j$ ème modalité pour le  $i$ ème individu. Cette probabilité s'écrit :

$$\sum_{j=1}^J \text{prob}(y_i = j)$$

Dans la pratique, on associe à la réalisation de la  $m$ ème modalité, une loi de Bernoulli dont les événements sont codés 0 et 1. Ainsi, on a :

$$\text{prob}(y_i = 0) = 1 - \sum_{j=1}^J F_{i,j}(x, \beta)$$

où  $F_{i,j}$  est la fonction de répartition pour l'individu  $i$  pour la modalité  $j$ .  $X$  est le vecteur des variables explicatives et  $\beta$  le vecteur des paramètres à estimer. L'estimation de  $\beta$  se fait par le maximum de vraisemblance. Il s'agit de calculer la vraisemblance de l'échantillon  $(1, \dots, N)$  et de déterminer la valeur de  $\beta$  qui permet de la maximiser. Ensuite, il faut calculer l'information de Fisher et démontrer que sa dérivée seconde par rapport à  $\beta$  est négative.

Test de validité

Pour valider le modèle estimé et faire les interprétations, il faut successivement tester la significativité des coefficients, la significativité globale du modèle et le test d'indépendance des alternatives non pertinentes (IIA). Le test de Student est utilisé pour étudier la significativité

des coefficients. Un coefficient est jugé significatif, au seuil de 5%, si la statistique du test de student est supérieure à la valeur critique. Le modèle est globalement significatif si tous les coefficients du modèle ne sont pas statistiquement nuls de façon simultanée. Pour ce faire, on utilise le test du rapport de vraisemblance. On admet que le modèle est globalement significatif si la statistique du rapport de vraisemblance est supérieure à la valeur critique, au seuil de 5%. Cette hypothèse traduit le fait que le rapport de deux probabilités associées à deux événements particuliers est indépendant des autres événements. Pour vérifier cette hypothèse, on applique le test de Hausman ou le test de HSIAO.

En cas de non-vérification de l'hypothèse IIA, on utilise la régression SUEST (Seemingly Unrelated Estimation) pour estimer le vecteur des paramètres  $\beta$ .

### 3. Résultats et discussions

#### 3.1. Cartographie des coopératives étudiées

Dans les coopératives étudiées, l'on retrouve les cultures industrielles, d'exportation et les cultures vivrières. En effet, 55% des coopératives opèrent dans le secteur industriel et d'exportation contre 45% dans le secteur des cultures industrielles, d'exportation et vivrières. Nous notons également que diriger une coopérative exigerait un niveau d'instruction relativement élevé. Ainsi, trois quarts des coopératives sont dirigés par un individu ayant achevé le niveau secondaire. De même, 35% des dirigeants ont atteint au moins le niveau de la maîtrise universitaire. Cette configuration est davantage plus prononcée lorsqu'on s'intéresse aux différents secteurs pris individuellement. 40% des coopératives de la dernière catégorie est dirigée par personnes ayant obtenu à minima le baccalauréat. Tout porte à croire que le niveau d'instruction du dirigeant est une contrainte majeure pour la création des coopératives. Cela se justifierait par les exigences liées à sa gestion.

**Tableau 5 : Description du secteur d'activité des coopératives en fonction du niveau et du type de formation des coopératives**

NIVEAU DE FORMATION ET TYPE DE FORMATION DIRIGEANT	1-CULTURES INDUSTRIELLES. ET EXPORTATION		2-CULTURES INDUSTRIELLES, D'EXPORTATION ET VIVRIERES		TOTAL	
	N	%	N	%	N	%
<b>1-Autodidacte ou secondaire</b>	<b>25</b>	<b>25%</b>	<b>0</b>	<b>0%</b>	<b>25</b>	<b>25%</b>
Non gestionnaire	25	25%	0	0%	25	25%
<b>2- BAC AU BAC + 3</b>	<b>26</b>	<b>26%</b>	<b>14</b>	<b>14%</b>	<b>40</b>	<b>40%</b>

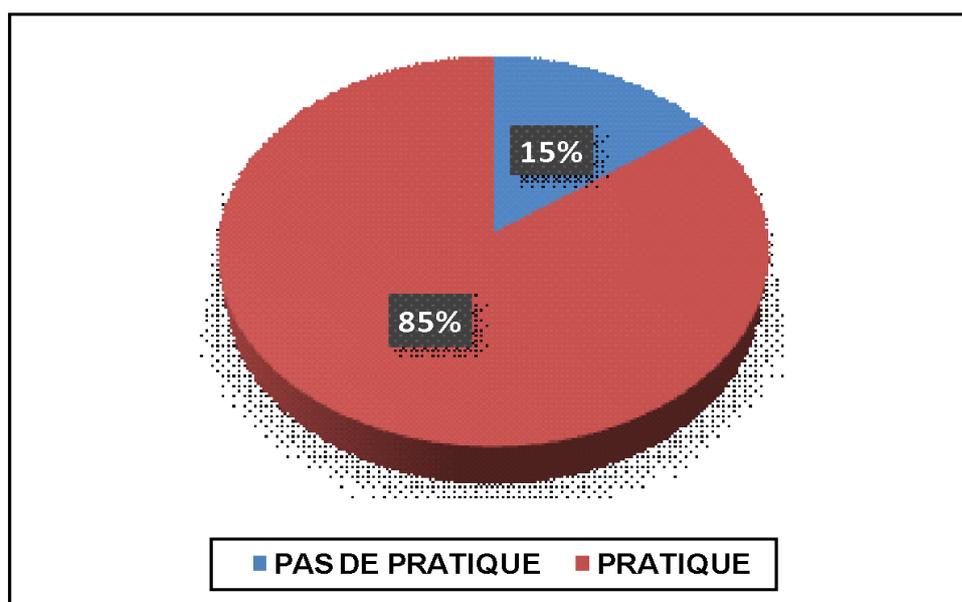
1-Gestionnaire	11	11%	9	9%	20	20%
2-Non gestionnaire	15	15%	5	5%	20	20%
<b>3- BAC + 4 AU SUPERIEUR</b>	<b>10</b>	<b>10%</b>	<b>25</b>	<b>25%</b>	<b>35</b>	<b>35%</b>
1-Gestionnaire	5	5%	25	25%	30	30%
2-Non gestionnaire	5	5%	0	0%	5	5%
<b>Total général</b>	<b>55</b>	<b>55%</b>	<b>45</b>	<b>45%</b>	<b>100</b>	<b>100%</b>

Source : Auteur

### 3.2. Cartographie des pratiques de contrôle de gestion au sein des coopératives

Les pratiques de contrôle de gestion est un fait quasi-généralisé au sein des coopératives en Côte d'Ivoire.

Figure 2 : Existence de pratiques de contrôle de gestion



Source : Auteur

La majorité des coopératives visitées (85%) ont affirmé disposer au moins d'un outil de contrôle de gestion et de l'utiliser plus ou moins régulièrement. Seulement 15% des coopératives ne disposent d'aucun outil de contrôle de gestion.

Parmi les outils sollicités, la comptabilité générale se révèle être la plus implémentée. En effet, sept (07) coopératives sur dix mettent en place une comptabilité générale et l'utilisent régulièrement. Le coût direct est utilisé à 20%. En effet, 38% des coopératives élaborent le budget de trésorerie. Ce résultat est différent de celui de Wade & Diouf (2021) qui montrent que 91,5% des PME utilisent les budgets dont un plus de la moitié soit 53,2% ont une utilisation

élevée contre 38,3% estimant les utiliser faiblement. Les résultats obtenus dans notre étude confirment l'étude d'Abi Azar (2005). Dans l'étude de Abi Azar (2005), l'on recense la présence de la comptabilité générale, les outils de prévision tels que le budget prévisionnel d'exploitation, les méthodes de calculs de coût tels le direct costing. La publication du rapport annuel de gestion est appliquée à 30% et l'adoption du plan de campagne agricole à 15%. Ces résultats corroborent avec cette affirmation selon laquelle les données de contrôle de gestion sont présentes dans toutes les PME (Chapellier & Ben Hamadi, 2012).

**Tableau 6 : Appréciation des pratiques de contrôle de gestion**

Pratiques de contrôle de gestion	Comptabilité générale		Budget de trésorerie		Coût direct		Rapport annuel de gestion		Plan de campagne agricole	
	effectif	%	Effectif	%	Effectif	%	Effectif	%	Effectif	%
Oui	70	70	38	38	20	20	30	30	15	15
Non	30	30	62	62	80	20	70	70	85	85
Total	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

**Source :** Auteur

En ce qui concerne le degré d'utilisation des outils de contrôle de gestion, l'analyse montre que les coopératives ivoiriennes se caractérisent par une forte utilisation de la comptabilité générale suivie par l'établissement du rapport de gestion. Ce résultat confirme le résultat de Abi Azar (2005). L'étude de Azar Abi (2005) a montré que la comptabilité générale est une source d'information importante et primordiale pour les PME au Liban. En effet, 20% des coopératives utilisent régulièrement la comptabilité générale en vue de prendre des décisions pour assurer la survie de leurs activités. Quant au rapport de gestion, 15% des coopératives l'utilisent régulièrement. 15% des coopératives n'utilisent pas le budget de trésorerie et le coût direct malgré leur présence. Quant au plan de campagne, seulement 8% des coopératives ne l'utilisent pas malgré leur existence en leur sein.

Ces résultats révèlent la présence d'une base minimale du système de contrôle de gestion dans les coopératives ivoiriennes. Egalement, nous avons une confirmation de la simplicité du système de contrôle de gestion des coopératives ivoiriennes (Chapellier & Ben Hamadi, 2012).

**Tableau 7 : Degré d'utilisation des outils de contrôle de gestion**

Outils de contrôle de gestion	0	1	2	3	4	Total
Comptabilité générale	30	0	15	35	20	100
Budget de trésorerie	62	13	15	10	0	100
Coût direct	80	2	15	3	0	100
Rapport de gestion	70	0	5	10	15	100
Plan de campagne	85	2	8	5	0	100

Source : Auteur

### 3.3. Organisation du système de contrôle de gestion

Deux paramètres sont sélectionnés pour analyser l'organisation du système de contrôle de gestion : l'informatisation du processus et les organes en charge. Il faut noter que 82% des coopératives ont déclaré avoir informatisé leur système de contrôle de gestion. Nous pouvons également déduire que les technologies de l'information et de la communication contribueraient positivement à la mise en place d'un système de contrôle de gestion. Ce résultat est identique à celui de Boumeska (2018) qui a montré que les TIC favorisent une stratégie concurrentielle basée sur les nouvelles technologies.

En ce qui concerne le choix de l'organe de gestion, plusieurs options se présentent mais la plupart des coopératives penchent pour une structure à double compétence. Il s'agit de confier la gestion à un cabinet comptable indépendant et de la placer sous la supervision d'un comité de gestion (56%) ou du conseil d'Administration (64%). Cette option est, la préférence des coopératives ayant informatisées leur système de contrôle de gestion. En effet, les coopératives préfèrent gérer leur système de contrôle de gestion par un comité de gestion à 24% soit par un conseil d'administration à 30%.

**Tableau 8 : Organisation du système de contrôle de gestion**

Organes impliqués dans le contrôle de gestion	1-OUI		2-NON	
	N	%	N	%
Comite de gestion	24	24%	76	76%
Comite de gestion et cabinet comptable	56	56%	44	44%
Conseil d'administration	30	30%	70	70%
Conseil d'administration et cabinet comptable	64	64%	36	36%
<b>Total général</b>	<b>70</b>	<b>100%</b>	<b>30</b>	<b>100%</b>

Source : Auteur

Nos résultats mettent également en exergue une hétérogénéité des pratiques de contrôle de gestion dans les coopératives ivoiriennes. Dès lors, il est nécessaire de savoir quelles sont les variables qui influencent les pratiques de contrôle de gestion des coopératives ivoiriennes.

### **3.4. Analyse des déterminants des pratiques de contrôle de gestion au sein des coopératives étudiées**

Nous avons constaté, dans les analyses précédentes, certaines différences ont été observées au niveau des coopératives en termes de pratiques de contrôle de gestion. En se basant sur différents tests statistiques, il y a une relation entre les pratiques de contrôle de gestion et certains attributs décrivant la coopérative.

La taille est un facteur déterminant des pratiques de contrôle de gestion mis en place dans les coopératives ivoiriennes. Ainsi, l'hypothèse **H1** est validée. Les coopératives les plus petites possèdent des pratiques de contrôle de gestion peu développées alors que les coopératives les plus grandes possèdent des pratiques de contrôle de gestion développées. En effet, les résultats de notre étude montrent que la taille de la coopérative influence positivement les pratiques de contrôle de gestion. Ce résultat corrobore avec celui de l'étude de Boumeska (2018) réalisée dans les coopératives agricoles au Maroc dans la région Souss Massa. En effet, Boumeska (2018) a montré que les coopératives de grande taille qui formalisent leur tâche quotidienne, possèdent des dimensions du système de contrôle de gestion tels que les manuels de procédure, les logiciels de gestion. Aussi, nous avons la confirmation de l'étude de Flan (2020).

Le secteur d'activité influence les pratiques de contrôle de gestion des coopératives. Dès lors, l'hypothèse **H2** est validée. Ce résultat confirme l'étude de Flan (2020). Egalement, ce résultat est identique à celui Maurel (2008). Selon l'étude de Maurel (2008), l'industrie de transformation fonctionne avec des processus par projet et le calcul de coût est peu développé. Cependant, les calculs de coûts sont très utilisés dans les sociétés coopératives de production ayant des activités de services, lesquelles correspondent également à des processus par projet. Aucun lien significatif n'a pu être établi entre l'âge des coopératives et les pratiques de contrôle de gestion. En effet, le stade de développement des pratiques de contrôle de gestion ne dépend pas de l'âge des coopératives. Ainsi, l'hypothèse **H3** n'est pas validée. Cependant ce résultat est différent de celui de Boumeska (2018) qui montre l'âge de la coopérative influence les pratiques de contrôle de gestion.

Les pratiques de contrôle de gestion sont fortement liées au type de formation du dirigeant de la coopérative. Pour cet attribut, les différents tests statistiques implémentés, au seuil de 1%,

permettent d’accepter l’hypothèse de présence d’un lien de dépendance entre les pratiques et le type de formation du dirigeant. L’hypothèse 4 est vérifiée. En effet, le type de formation des dirigeants a un effet significatif sur le système d’information comptable des PME tchadiennes (Dagobert Ngongang, 2007). Pour Chapellier & Ben Hamadi (2012), les dirigeants qui ont une formation en gestion, possèdent des pratiques de contrôle de gestion plus complexes.

Le niveau de formation du dirigeant de la coopérative a une influence positive sur les pratiques de contrôle de gestion. L’hypothèse H5 est vérifiée. Ce résultat confirme l’étude de Flan (2020) qui montre le niveau de formation comme un déterminant des pratiques de contrôle de gestion des coopératives ivoiriennes.

**Tableau 9** : Description des pratiques de contrôle de gestion des coopératives ivoiriennes

Variables	Pratiques de contrôle de gestion peu développées		Pratiques de contrôle de gestion développées	
	Statistique de test	P-value et significativité	Statistique de test	P-value et significativité
Taille	3,562	0,000***	30,12	0,000***
Secteur d’activité	5,829	0,012*	8,146	0,003**
Age	0,111	0,743	1,829	0,194
Niveau de formation	6,412	0,018*	9,24	0,015*
Type de formation	30,12	0,000***	3,812	0,041*

N – Non significatif ; \* Significatif à 10% ; \*\* Significatif à 5% ; \*\*\*Significatif à 1% ; NA Non disponible

Source : Auteur

### Conclusion

Les dirigeants des coopératives agricoles jugent nécessaire de disposer d’un système de contrôle de gestion. Ce choix s’avère être obligatoire pour les coopératives opérant dans le secteur des cultures industrielles et d’exportations et les coopératives qui associent les cultures industrielles, d’exportation et vivrières. Leur motivation découle essentiellement de leur perception sur la complexité de gestion de la coopérative. Plus cette perception est prononcée, forte sera l’incitation chez le dirigeant de disposer d’un système de contrôle de gestion. Des différences significatives s’affichent lorsqu’on tient compte du degré d’utilisation des d’outils de contrôle de gestion. Ce qui a permis de distinguer les coopératives peu développées et les

coopératives développées. Cette variabilité est liée principalement à la taille de la coopérative, au type de formation du dirigeant de la coopérative, et dans une moindre mesure au secteur d'activité et au niveau de formation du dirigeant. Généralement les coopératives préfèrent adopter le plus souvent un système de contrôle de gestion basée sur les outils suivants : la comptabilité générale et l'élaboration du rapport annuel de gestion. Le budget de trésorerie, le plan de campagne et le calcul du coût direct sont des outils optionnels.

La contribution de notre étude réside dans la connaissance des pratiques de contrôle de gestion des pays en voie de développement. Notre étude révèle que la majorité des dirigeants possède une base minimale d'outils de contrôle de gestion pour gérer leur coopérative. De façon générale, les coopératives ivoiriennes disposent de mécanismes de contrôle peu développés.

Les résultats de notre étude permettent de sensibiliser les membres de la coopérative par le fait que le succès d'un système de contrôle de gestion ne tient pas uniquement compte des facteurs structurels mais aussi des facteurs liés au dirigeant de la coopérative. Egalement, les résultats permettent aux propriétaires d'orienter leurs actions sur les facteurs les plus déterminants du système de contrôle de gestion en vue d'assurer la pérennité des coopératives. Sur le plan managérial, nous pensons que les pratiques de contrôle de gestion des dirigeants des coopératives ne sont pas simplifiées parce que les outils de contrôle de gestion ne sont pertinents à leurs yeux, mais pour être adaptés au contexte, aux compétences internes, et aux besoins, qui eux-mêmes sont spécifiques (Chapellier & Ben Hamadi, 2012). Les dirigeants ont besoins d'outils simples et d'une formalisation limitée pour piloter leur coopérative (Chapellier & Ben Hamadi, 2012).

En dépit de ces contributions, notre travail connaît des limites qui sont les suivantes. Nous avons la taille de l'échantillon qui peut être considéré limitée pour un statisticien. Aussi, la méthodologie ne permet pas de réaliser des explications approfondies. Il est donc nécessaire de revenir sur le terrain.

Pour des recherches futures, il est nécessaire de prendre en compte ces limites et de vérifier par une étude de cas, l'existence d'une spécificité des pratiques de contrôle de gestion au sein des coopératives ivoiriennes.

## BIBLIOGRAPHIE

### 1. Articles de revue

Abi Azar, J. (2005). Les outils de contrôle de gestion dans le contexte des PME : cas des PMI au Liban. Manuscrit publié dans *Comptabilité et Connaissances*, France.

Benmahane M et Rabhi D. (2015), Les coopératives marocaines: quels outils de gestion pour une meilleure performance ? *International Journal of Innovation and Applied Studied*, ISSN 2028-9324, Vol. 11 N°3 June 2015, pp.615-622.

Belley M., et Mevellec P. (1993). De l'optimisation des résultats à l'optimisation des Processus. *Revue du CIRIEC* 24(1) : 63-84.

Berry M. (1983), *Les outils de gestion, une technologie de l'invisible*, Centre de gestion scientifique de l'Ecole Polytechnique.

Boumeska, M. (2018). Pratiques de contrôle de gestion dans les coopératives agricoles au Maroc : Etude exploratoire sur la région Souss Massa. *International Journal of Economics a Strategic Management of Business Process (ESMB)*, Vol 11 pp 27-32

Chapellier, P. (1997). Profils de dirigeants et données comptables de gestion en PME. *Revue Internationale P.M.E.*, 10(1), 9-41

Chapellier, P., & Ben Hamadi, Z. (2012). Le système de données comptables des dirigeants de PME tunisiennes : complexité et déterminants. *Management International*, 16(4), 151-167.

Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W., Samuel S. (1996). Managerial accounting research: The contributions of organizational and sociological theories. *Journal of Management Accounting Research* 8: 1-36.

Dent J. F (1990), "Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research". *Accounting, Organizations and Society*, Volume 15, pages 3-25

Donaldson L. (1996), «The normal science of structural contingency theory» in *Handbook of Organizational theory*, ed. Clegg S. R., Hardy C. & NORD W. R., p.57-76.

FLAN G.E. (2020) «Les pratiques de contrôle de gestion des coopératives ivoiriennes : une étude exploratoire dans la ville de Daloa», *Revue Internationale des Sciences de Gestion* «Volume 3 : Numéro 4» pp : 33- 55. **Digital Object Identifier (DOI) :** <https://doi.org/10.5281/zenodo.4158792>

Komarev I. (2007), *La place des budgets dans le dispositif de contrôle de gestion: une approche contingente*, Thèse de Doctorat : Sciences de gestion, Bordeaux: Université Montesquieu-Bordeaux IV.

Maurel, C. (2008), Les caractéristiques du contrôle de gestion au sein des sociétés coopératives de production. *Association francophone de comptabilité : comptabilité-contrôle-audit*. 2008/2 tome 14/ pages 155 à 171.

Merchant K. A. (1982), The control function of management , in *Sloan management review*, été, pp.43-55

Ngongang, D. (2007), «Analyse des facteurs déterminants du système d'information comptable et des pratiques comptables des PME tchadiennes», *Revue des sciences de Gestion*, n°224-225, pp.49-57.

Nobre T. (2001), «Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME», *Finance Contrôle Stratégie*-Volume 4, N°2, juin 2001, p.119-148.

Sponem S. (2010), «Diversité des pratiques de contrôle budgétaire : approches contingentes et néo-institutionnelles», *Finance Contrôle Stratégie*, Vol 13, n°3, p. 115-153

Van Caillie, D. (2003). L'exercice du contrôle de gestion en contexte PME: étude comparée des cas français, canadien et belge. *Actes du 23<sup>ème</sup> Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*.

WADE M. & DIOUF M. (2021) «Analyse des déterminants du degré d'utilisation des outils de contrôle de gestion en contexte de PME : une validation empirique au Sénégal », *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit* « Volume 5 : numéro 2 » pp : 37-66.

## 2. Sites internet (Autres documents)

Edition 2017- Ministère de l'Agriculture et du Développement, <https://www.agriculture.gouv.ci>

Gbede G. Jonathan (2020), Analyse du cadre juridique des coopératives en Côte d'Ivoire, <https://coops4dev.coop/sites/default/files/2020-04/Ivory%20Coast%20Legal%20Framework%20Analysis>. Pdf (consulté le 28/07/2020) <https://coops4dev.coop/fr/4dev>Cote-divoire>

Jonathan Gbede et al. (2012), Bonne gouvernance et financement des sociétés coopératives en Côte d'Ivoire, <http://library.fes.de/bueros>

Roig E. (2019), Rapport de gestion, décembre 2019,  
<https://droitfinances.commentcamarche.com>

Plan de campagne agricole, Conseil-agri.com/outils-méthodes, 2019

Plan de campagne agricole consolidé et harmonisé 2018/2019, Mars 2018,  
mep.gouv.ml/images/Plan

Modèle de rapport annuel de gestion, macompta.fr/guide-interactif

INSEE (2014), «L'Economie Sociale en Guadeloupe: une activité en développement»,  
Rapport National Dossier N °3-Edition 2014. [www.insee.fr/guadeloupe](http://www.insee.fr/guadeloupe) (consulté le  
28/07/2020)

Koffi K. M. (2012), «Mouvement coopératif en Côte d'Ivoire et les activités de la Fédération  
des Producteurs de Coton», [www.koffi.net/koffi/actualite/144258](http://www.koffi.net/koffi/actualite/144258). (Consulté le 13/07/2020)

Yedan F. (2010), «Vivrier, quels enjeux pour la Côte d'Ivoire ?»francisyedan. centerblog.net.  
(consulté le 13/07/2020)

Le Hub Rural (2000), «Etude sur le financement des filières agricoles dans les pays membres  
de l'UEMOA», Janvier 2000, Rapport par pays Côte d'Ivoire. (Consulté le 13/07/2020)

### 3. Livres

Desforges, Jean-Guy et Claude Vienney (1980), *Stratégie et organisation de l'entreprise  
coopérative*, textes présentés lors du séminaire de l'université coopérative internationale tenu à  
Montréal en 1978, Montréal, Editions du jour, 424 p.

Desreumaux A. (1998), "Théorie des organisations, les Essentiels de la gestion", Edition  
Management et Société.

Simons R. (1995), *Levers of Control*. Harvard University Press. Boston.