

INFLUENCE DE L'EXTERNALISATION DE LA FONCTION COMPTABLE SUR LE CONTRÔLE DE GESTION DES PME BÉNINOISES

Influence of Accounting Function Outsourcing on Management Control of
Beninese SMEs.

Auteur 1 : Tonankpon Gratiem ZOUNKPEGANDJI.

Auteur 2 : Emmanuel C. HOUNKOU.

Tonankpon Gratiem ZOUNKPEGANDJI

ORCID : 0009-0005-2202-6302, Doctorant en Sciences de Gestion, Université d'Abomey-Calavi (Bénin)
Laboratoire de Recherche sur les Performances et Développement des Organisations (LARPEDO)

Emmanuel C. HOUNKOU

Professeur Titulaire, Université d'Abomey-Calavi (Bénin)
Directeur de l'École Doctorale des Sciences Économiques et de Gestion
Laboratoire de Recherche sur les Performances et Développement des Organisations (LARPEDO),

Déclaration de divulgation : L'auteur n'a pas connaissance de quelconque financement qui
pourrait affecter l'objectivité de cette étude.

Conflit d'intérêts : L'auteur ne signale aucun conflit d'intérêts.

Pour citer cet article : ZOUNKPEGANDJI .T G & HOUNKOU .E C (2026) « INFLUENCE DE
L'EXTERNALISATION DE LA FONCTION COMPTABLE SUR LE CONTRÔLE DE GESTION DES
PME BÉNINOISES », African Scientific Journal « Volume 03, Num 35 » pp: 2080 – 2102.



DOI : 10.5281/zenodo.20040612

Copyright © 2026 – ASJ



Résumé

Dans un contexte économique béninois marqué par la prépondérance des Petites et Moyennes Entreprises (PME) qui représentent 97 % du tissu productif, 80 % des emplois et contribuent à 67 % du PIB national, la question de leur gouvernance et de leur performance organisationnelle se pose avec acuité. Cet article examine l'influence de l'externalisation de la fonction comptable sur le contrôle de gestion dans les PME béninoises. Fondée sur une approche hypothético-déductive mobilisant la théorie institutionnelle, la théorie des coûts de transaction et la théorie des ressources, la recherche s'appuie sur une enquête conduite auprès de 300 PME béninoises ayant externalisé leur fonction comptable. Les données ont été analysées à l'aide d'une régression polytomique ordonnée. Les résultats révèlent trois catégories de déterminants statistiquement significatifs : les facteurs organisationnels internes liés à la structure des PME (taille, profil du dirigeant, tableau de bord des fonctions éclatées) ; la complémentarité des capacités des prestataires de services comptables (reporting de gestion, accords de formation, lettres d'information) ; et l'externalisation basée sur la relation stratégique (pertinence des données comptables, décision de tarification, contrôle des stocks). Ces résultats confirment que l'externalisation de la fonction comptable, lorsqu'elle est menée de manière stratégique, constitue un levier significatif d'amélioration de l'efficacité du contrôle de gestion des PME béninoises. Des recommandations sont formulées à l'intention des dirigeants de PME et des décideurs publics.

Mots-clés : *Externalisation ; Fonction comptable ; Contrôle de gestion ; PME béninoises ; Déterminants.*

Abstract

In a Beninese economic context characterized by the predominance of Small and Medium Enterprises (SMEs), which account for 97% of the productive fabric, 80% of employment, and 67% of national GDP, the question of their governance and organizational performance is of paramount importance. This article examines the influence of accounting function outsourcing on management control in Beninese SMEs. Based on a hypothetico-deductive approach mobilizing institutional theory, transaction cost theory, and resource-based theory, the research draws on a survey conducted among 300 Beninese SMEs that have outsourced their accounting function. Data were analyzed using ordinal polytomous regression. The results reveal three categories of statistically significant determinants: internal organizational factors related to SME structure (firm size, manager profile, scattered function dashboard); complementarity of accounting service providers' capabilities (management reporting, training agreements, information letters); and outsourcing based on strategic relationships (relevance of accounting data, pricing decisions, inventory control). These findings confirm that accounting function outsourcing, when conducted strategically, constitutes a significant lever for improving management control effectiveness of Beninese SMEs. Recommendations are formulated for SME managers and public decision-makers.

Keywords: *Outsourcing; Accounting function; Management control; Beninese SMEs; Determinants.*

Introduction

Dans toutes les économies du monde, le secteur des Petites et Moyennes Entreprises (PME) occupe une place prépondérante. En Afrique subsaharienne, les PME représentent 90 % de l'activité économique et 70 % des emplois (Yéri, 2019). Au Bénin plus précisément, elles constituent 97 % du tissu productif, créent 80 % des emplois et contribuent à hauteur de 67 % au PIB national (INSAE, 2019). Malgré cette omniprésence structurelle, leur contribution à la valeur ajoutée reste faible comparée à celle des PME des pays développés, qui contribuent à environ 60 % du PIB (Koné, 2017). Ce paradoxe révèle un déficit de performance organisationnelle qui mérite attention.

L'une des causes identifiées dans la littérature est la faiblesse des systèmes de pilotage et de contrôle de gestion au sein des PME africaines. Selon Fournier (1992), la fonction contrôle de gestion dans les PME est souvent sous-structurée, assimilée à la seule fonction comptable ou financière. Or, en l'absence d'un contrôle de gestion efficace, la PME perd sa capacité à anticiper, à piloter et à post-évaluer ses performances (Michel et Schmidt, 1986). Face à la complexité croissante des normes comptables et aux contraintes de coûts, de nombreuses PME béninoises ont recours à l'externalisation de la fonction comptable — c'est-à-dire la délégation à un prestataire externe de la tenue de leur comptabilité et des activités associées — comme levier de rationalisation (Laourou, 2012 ; Hounkou, 2016).

Cependant, si la relation entre externalisation comptable et performance des PME est documentée, ainsi que celle entre contrôle de gestion et performance, le lien spécifique entre l'externalisation de la fonction comptable et la qualité du contrôle de gestion des PME dans le contexte béninois reste insuffisamment exploré. C'est cette lacune que la présente recherche entend combler. La question centrale posée est la suivante : quels sont les déterminants de l'externalisation de la fonction comptable qui influencent le contrôle de gestion dans les PME béninoises ?

Question centrale de recherche

Quels sont les dimensions de l'externalisation de la fonction comptable qui influencent significativement le contrôle de gestion des PME béninoises ?

Pour répondre à cette question, le présent article se propose comme sujet « **influence de l'externalisation de la fonction comptable sur le contrôle de gestion des PME béninoises** ».

L'objectif visé est d'analyser l'influence qu'exerce l'externalisation de la fonction comptable sur le contrôle de gestion des PME béninoises. Pour se faire, un cadre théorique tripartite (théorie institutionnelle, théorie des coûts de transaction, théorie des ressources) est mobilisé et s'appuie sur une méthodologie quantitative reposant sur une régression polytomique ordonnée appliquée à un échantillon de 300 PME béninoises.

L'article est structuré de la manière suivante : la première section présente la revue de littérature ; la deuxième section expose le cadre théorique et les hypothèses de recherche ; la troisième section présente la méthodologie de recherche y compris la posture épistémologique, la quatrième section présente les résultats et la cinquième, leur discussion, puis une conclusion a formulé les implications théoriques, managériales et les perspectives de recherche.

1. Revue de Littérature

1.1. Le contrôle de gestion dans les PME : dispositifs et enjeux

1.1.1. Les dispositifs du contrôle de gestion mobilisés par les PME

Le contrôle de gestion est entendu, à la suite de Michel et Schmidt (1986), comme un processus de finalisation, de pilotage et de post-évaluation des performances de l'organisation. Il aide les acteurs de l'entreprise à prévoir les effets de leurs décisions, à mesurer et à interpréter leurs résultats, et à anticiper les performances futures. Dans les PME, ce processus se matérialise à travers plusieurs outils : plans à long et moyen terme, comptabilité analytique, tableaux de bord, ratios financiers et, surtout, système budgétaire (Bouquin, 1994).

Les outils de contrôle de gestion sont définis par Moisdon (1997) comme « un ensemble de raisonnements et de connaissances reliant de façon formelle un certain nombre de variables issues de l'organisation... destiné à instruire les divers actes classiques de la gestion ». Dans les PME béninoises, ces outils restent souvent embryonnaires, en raison de contraintes de ressources humaines et financières. Leur développement est toutefois conditionné par la qualité de l'information comptable disponible (Meyssonier, 2015), ce qui confère à la fonction comptable — et a fortiori à son éventuelle externalisation — un rôle central.

1.1.2. L'influence de l'externalisation de la fonction comptable sur les outils de contrôle de gestion

La comptabilité externalisée transforme la relation de la PME avec ses outils de contrôle de gestion selon plusieurs mécanismes. D'abord, le prestataire comptable externe, dans une logique

d'intégration procédurale au sens de Shrivastava (1986), conduit à un alignement progressif des pratiques de la PME sur ses propres standards professionnels. Cela peut renforcer la fiabilité et la standardisation des données produites, facilitant ainsi leur utilisation dans des outils de pilotage tels que les tableaux de bord.

Ensuite, le recours aux technologies de l'information par les prestataires externes — notamment les ERP et logiciels de comptabilité en cloud — permet aux PME d'accéder à une information plus structurée, plus rapide et plus traçable, ce que Siegel (1999) identifie comme un facteur d'amélioration de l'efficacité du contrôleur de gestion. Comme l'observent Siegel et Sorensen (1999), 74 % des contrôleurs de gestion attribuent l'évolution de leur rôle vers le conseil à l'essor des technologies de l'information.

Cependant, l'externalisation comporte aussi des risques pour le contrôle de gestion. Laourou (2012) souligne que l'exécution du contrat d'externalisation engendre une perte de synergie entre la fonction comptable externalisée et les fonctions internes de l'entreprise. Arnold (2000) avertit que l'externalisation d'activités critiques peut exposer l'entreprise à des fuites d'informations confidentielles et à une perte de compétences stratégiques. Ces contradictions théoriques justifient l'analyse empirique des déterminants de l'influence réelle de cette pratique sur le contrôle de gestion.

1.2. Les théories explicatives de l'externalisation de la fonction comptable

1.2.1. La théorie institutionnelle

Issue des travaux de DiMaggio et Powell (1983) et de Roberts et Greenwood (1997), la théorie institutionnelle explique les comportements organisationnels non seulement par la recherche d'efficacité, mais aussi par la recherche de légitimité au sein d'un champ institutionnel. Dans ce cadre, l'externalisation de la fonction comptable peut être interprétée comme un comportement mimétique : les PME adoptent cette pratique parce qu'elle est largement répandue dans leur environnement institutionnel et qu'elle leur confère une légitimité auprès des parties prenantes (administration fiscale, établissements bancaires, centres de gestion agréés).

Pour la comptabilité, discipline fortement normalisée par le droit OHADA et encadrée par des règles fiscales nationales, la pression institutionnelle est particulièrement forte. L'appartenance à un Centre de Gestion Agréé (CGA), par exemple, est un signal institutionnel qui oriente les PME béninoises vers l'externalisation de leur tenue de comptes. Cette théorie permet ainsi de

comprendre l'adoption généralisée de l'externalisation comptable, indépendamment des seules considérations de coût.

1.2.2. La théorie des coûts de transaction

Issue des travaux fondateurs de Coase (1937) et de Williamson (1975, 1985), la théorie des coûts de transaction offre un cadre pour analyser la décision d'externaliser. Elle postule que trois attributs des transactions déterminent le choix de gouvernance : la spécificité des actifs, la fréquence des transactions et l'incertitude (Coeurderoy et Quélin, 1997). La fonction comptable, dont les actifs sont peu spécifiques et les transactions fréquentes, se prête aisément à une gouvernance de type marché ou hybride (Quélin, 2003).

Appliquée aux PME béninoises, cette théorie prédit que celles-ci externaliseront leur comptabilité lorsque les coûts de production interne (salaires, formation, logiciels) excèdent les coûts de transaction associés au recours à un prestataire (coûts de recherche, de négociation, de contrôle). Watjatrakul (2005) confirme que la minimisation des coûts d'exploitation constitue une motivation centrale des PME recourant à l'externalisation comptable.

1.2.3. La théorie des ressources (Resource-Based View)

Fondée sur les travaux de Penrose (1959) et formalisée par Barney (1991) et Grant (1991), la théorie des ressources postule que l'avantage concurrentiel d'une entreprise repose sur des ressources rares, valorisables, inimitables et non substituables. Elle permet d'expliquer l'externalisation à travers deux logiques complémentaires.

D'une part, le recentrage sur le cœur de métier : en déléguant la comptabilité — fonction qui ne satisfait pas aux critères de l'avantage concurrentiel (Barney, 1991) — à un prestataire spécialisé, la PME libère des ressources pour se concentrer sur ses compétences stratégiques distinctives (Tondeur et al., 2004). D'autre part, le différentiel de performance : l'externalisation permet à la PME d'accéder à un niveau de compétences comptables supérieur à ce qu'elle pourrait développer en interne, améliorant ainsi la qualité de l'information disponible pour le pilotage (Prahalad et Hamel, 1990).

1.3. État de l'art : externalisation comptable, contrôle de gestion et performance des PME

La littérature empirique sur le lien entre externalisation comptable et performance des PME est hétérogène. Al-Ansari et al. (2013) montrent que l'externalisation des activités comptables est un outil puissant pour améliorer la compétitivité des PME sur le marché. Davenport (1993)

souligne que l'externalisation améliore les activités quotidiennes en aidant à créer une vision organisationnelle viable. Howard (2014) confirme l'impact positif sur les marges, notamment grâce aux réductions de coûts.

Dans le contexte africain, Hounkou (2016) a documenté le recours à l'externalisation comptable dans les PME béninoises principalement comme stratégie de réduction des charges fiscales. Gbaguidi (2015), dans une étude sur les PME béninoises, a établi un lien étroit entre qualité de l'information comptable externalisée et efficacité du contrôle de gestion. Ces travaux suggèrent que l'effet de l'externalisation sur le contrôle de gestion est médiatisé par la qualité des prestataires et les modalités contractuelles de la relation d'externalisation.

Cependant, des résultats nuancés existent. Shapiro (2009) et Watson (2010) alertent sur le risque d'externaliser des fonctions stratégiques, conduisant à des lacunes dans la base de connaissances de l'organisation. Wisner (2011) note que les tests traditionnels de compétences de base peuvent conduire à externaliser un trop grand nombre de fonctions. Ces travaux soulignent l'importance d'une approche sélective et stratégique de l'externalisation.

Au total, trois lacunes se dégagent : l'absence d'étude empirique quantitative spécifique aux PME béninoises sur ce lien ; la non-identification systématique des déterminants de cette influence ; et l'absence de modélisation des effets différenciés selon les dimensions de l'externalisation. C'est à ces trois lacunes que la présente recherche apporte une réponse.

2. Cadre théorique et Hypothèses de Recherche

2.1. Modèle conceptuel de recherche

Le modèle conceptuel de la recherche articule trois catégories de variables explicatives — issues respectivement de la théorie institutionnelle, de la théorie des coûts de transaction et de la théorie des ressources — avec la variable expliquée que constitue l'efficacité du contrôle de gestion des PME béninoises.

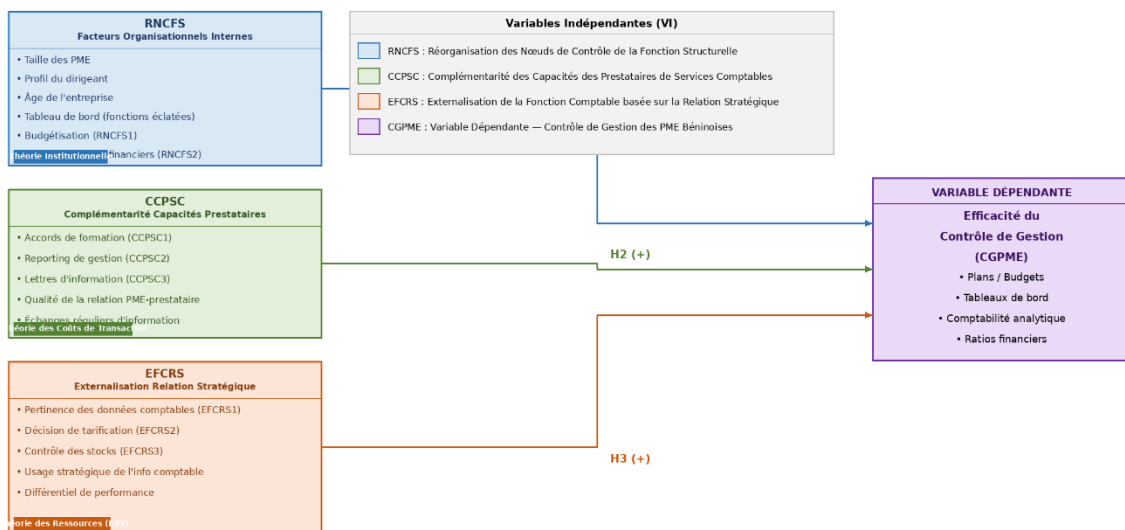
La première catégorie de variables porte sur les facteurs organisationnels internes liés à la structure de l'externalisation (RNCFS : Réorganisation des Nœuds de Contrôle de la Fonction Structurelle). Elle regroupe : la taille des PME, le profil du dirigeant, l'âge de l'entreprise, et la mise en place d'un tableau de bord des fonctions éclatées. Ces variables correspondent aux changements structurels que l'externalisation induit dans la PME, mobilisant ainsi la théorie institutionnelle.

La deuxième catégorie porte sur la complémentarité des capacités des prestataires de services comptables (CCPSC). Elle inclut : les accords de formation, le reporting de gestion, et les lettres d'information des prestataires. Ces variables traduisent la qualité et l'intensité de la relation interorganisationnelle avec le prestataire, en lien avec la théorie des coûts de transaction.

La troisième catégorie porte sur l'externalisation basée sur la relation stratégique (EFCRS : Externalisation de la Fonction Comptable basée sur la Relation Stratégique). Elle comprend : la pertinence des données comptables produites, la décision de tarification, et la décision sur le contrôle des stocks. Ces variables reflètent l'usage stratégique de l'information comptable externalisée, en lien avec la théorie des ressources.

2.2. Hypothèses de recherche

Figure 1 : Modèle conceptuel de recherche



Source : Auteurs, 2026 — adapté de DiMaggio & Powell (1983), Williamson (1985), Barney (1991)

Hypothèse H1

L'externalisation de la fonction comptable influence positivement la structure du contrôle de gestion des PME béninoises, à travers les facteurs organisationnels internes tels que la taille des entreprises, le profil du dirigeant, l'âge de la PME et la mise en place d'un tableau de bord des fonctions éclatées.

Cette hypothèse est fondée sur l'apport de la théorie institutionnelle (DiMaggio et Powell, 1983 ; Roberts et Greenwood, 1997) qui prédit que l'adoption d'une pratique organisationnelle telle que l'externalisation comptable entraîne des adaptations structurelles dans les organisations adoptantes. Desreumaux (1996) confirme que l'externalisation constitue l'un des principaux leviers à la création d'une nouvelle forme organisationnelle.

Hypothèse H2

La complémentarité des capacités des prestataires de services comptables influence significativement et positivement le contrôle de gestion des PME béninoises à travers les accords de formation, le reporting de gestion et les lettres d'information.

Cette hypothèse repose sur la théorie des coûts de transaction (Williamson, 1985) et sur la notion de structure de gouvernance hybride (Quélin, 2003) : la relation PME-prestataire comptable est une forme de coopération interorganisationnelle dont la qualité dépend des mécanismes de coordination mis en place. Gbaguidi (2015) a montré que le contrôle de gestion est par nature dépendant du reporting de gestion, des accords de formation et des lettres d'information émanant des prestataires.

Hypothèse H3

L'externalisation de la fonction comptable basée sur la relation stratégique influence significativement et positivement le contrôle de gestion des PME béninoises, à travers la pertinence des données comptables, la décision de tarification et la décision sur le contrôle des stocks.

Cette hypothèse s'ancre dans la théorie des ressources (Barney, 1991 ; Grant, 1991) : lorsque l'externalisation comptable est conduite dans une logique de différentiel de performance, les données produites par le prestataire sont d'une qualité supérieure à celle que la PME pourrait obtenir en interne, enrichissant ainsi son système de contrôle de gestion. Gleizes (2000) a montré que la pertinence des données comptables et la qualité des décisions de gestion (tarification, contrôle des stocks) ont un effet direct sur l'efficacité du contrôle de gestion.

3. Méthodologie de Recherche

3.1. Posture épistémologique et approche

Cette recherche s'inscrit dans le paradigme positiviste aménagé et adopte une démarche de raisonnement hypothético-déductive. Elle vise à tester empiriquement les relations causales entre les déterminants identifiés et l'efficacité du contrôle de gestion, à partir de données quantitatives collectées sur le terrain. Cette posture est cohérente avec la nature des hypothèses formulées et la volonté de produire des résultats généralisables.

3.2. Population, échantillon et collecte des données

La population mère de cette étude est constituée de l'ensemble des PME béninoises ayant externalisé leur fonction comptable auprès d'un prestataire externe (cabinet comptable, expert-comptable ou Centre de Gestion Agréé). Selon les données de l'INSAE (2019), les PME représentent la quasi-totalité du tissu productif béninois, avec une concentration dans les secteurs du commerce, des services, de l'artisanat et de l'industrie légère.

Un échantillon de 300 PME ayant effectivement externalisé leur comptabilité a été constitué selon une méthode d'échantillonnage raisonné, garantissant la diversité des profils retenus en termes de taille (petites, moyennes), de secteur d'activité, d'ancienneté et de localisation géographique (Cotonou et principales villes de l'intérieur du pays). Les données primaires ont été collectées par questionnaire structuré auprès des dirigeants ou responsables administratifs et financiers de ces PME. La collecte s'est déroulée sur le terrain entre janvier et mars 2026.

3.3. Mesure des variables

Le questionnaire comporte trois sections correspondant aux trois catégories de variables explicatives. La variable dépendante — le contrôle de gestion — est mesurée sur une échelle de Likert à cinq modalités ordonnées (de « Pas du tout d'accord » à « Tout à fait d'accord »), à travers 7 items validés issus de la littérature (Bouquin, 1994 ; Gervais, 2009).

La section RNCFS comprend 8 items mesurant les changements organisationnels induits par l'externalisation (taille, profil dirigeant, tableau de bord, âge de l'entreprise, etc.). La section CCPSC comprend 6 items mesurant la qualité de la relation avec le prestataire (accord de formation, reporting, lettres d'information). La section EFCRS comprend 9 items mesurant l'usage stratégique de la comptabilité externalisée (pertinence des données, décisions de tarification et de gestion des stocks).

La fiabilité des instruments de mesure a été vérifiée par le calcul du coefficient Alpha de Cronbach. Les valeurs obtenues sont supérieures au seuil conventionnel de 0,6 pour l'ensemble des échelles : RNCFS ($\alpha = 0,78$), CCPSC ($\alpha = 0,71$), EFCRS ($\alpha = 0,74$) et contrôle de gestion ($\alpha = 0,753$). Ces valeurs attestent d'une cohérence interne satisfaisante des échelles utilisées.

3.4. Méthode d'analyse : la régression polytomique ordonnée

La variable dépendante — le contrôle de gestion — est une variable qualitative ordinale à cinq modalités. Le modèle de régression polytomique ordonnée est le modèle économétrique le plus adapté à l'analyse d'une telle variable, car il tient compte de l'ordre des modalités sans supposer de relation linéaire (Agresti, 2002). Il est préférable à une régression linéaire ordinaire dans ce contexte.

Toutes les variables explicatives sont également de nature qualitative ordinale, mesurées sur une échelle de Likert. L'ensemble des analyses a été réalisé à l'aide du logiciel Stata 16. Des tests de robustesse complémentaires (test de Khi-deux, ODDS RATIOS) ont été conduits pour valider la solidité des résultats.

4. Résultats de Recherche

4.1. Statistiques descriptives

Le Tableau 1 présente les statistiques descriptives des variables clés de l'étude. Les résultats montrent que les répondants affichent des positions généralement favorables sur l'ensemble des dimensions mesurées, avec des moyennes oscillant entre 3,8 et 4,2 sur une échelle de 1 à 5. La cohérence interne des échelles est confirmée par les valeurs d'Alpha de Cronbach, toutes supérieures au seuil de 0,7.

Tableau 1 : Statistiques descriptives et fiabilité des échelles de mesure

Variable / Dimension	Nombre d'items	Moyenne	Écart-type	Alpha de Cronbach
Facteurs organisationnels (RNCFS)	8	3,92	0,74	0,780
Complémentarité prestataires (CCPSC)	6	3,85	0,68	0,712
Relation stratégique (EFCRS)	9	4,01	0,71	0,741
Contrôle de gestion (CGPME)	7	3,88	0,66	0,753

Source : Enquête de terrain, janvier-mars 2026 (N = 300)

4.2. Résultats de la régression polytomique ordonnée

Le Tableau 2 présente les résultats du modèle de régression polytomique ordonnée estimant l'effet des trois dimensions de l'externalisation comptable sur l'efficacité du contrôle de gestion des PME béninoises. Le pseudo R^2 de 0,3103 et la probabilité du test F ($p = 0,000$) confirment le pouvoir explicatif global et la significativité du modèle.

Tableau 2 : Résultats de la régression polytomique ordonnée (Variable dépendante : Contrôle de gestion)

Variable	Coefficient	Erreur standard	z	P>z	Significativité
RNCFS1 (Budgétisation)	1,387	0,208	6,68	0,000	***
RNCFS2 (États financiers)	0,539	0,144	3,73	0,000	***
RNCFS3 (Comptabilité salaires)	0,264	0,164	1,60	0,109	ns
RNCFS4 (Tableau de bord)	0,353	0,138	2,56	0,010	**
RNCFS5 à RNCFS8	—	—	—	>0,10	ns
CCPSC1 (Accord formation)	0,058	0,024	2,38	0,012	**
CCPSC2 (Reporting gestion)	0,061	0,026	2,31	0,000	***
CCPSC3 (Lettres information)	0,113	0,042	2,71	0,007	***

Variable	Coefficient	Erreur standard	z	P>z	Significativité
CCPSC4 à CCPSC6	—	—	—	>0,10	ns
EFCSR1 (Pertinence données)	0,004	0,002	2,02	0,004	***
EFCSR2 (Décision tarification)	0,145	0,053	2,74	0,008	***
EFCSR3 (Contrôle stocks)	0,126	0,046	2,71	0,040	**
EFCSR4 (Variable complémentaire)	0,041	0,018	2,24	0,023	**
EFCSR5 à EFCSR9	—	—	—	>0,10	ns
Pseudo R ²	0,3103				
Prob(F)	0,0000				
N observations	300				

Source : Enquête de terrain, mars 2026 — *** $p < 0,01$; ** $p < 0,05$; * $p < 0,10$; ns = non significatif

4.3. Résultats des ODDS RATIOS

Pour faciliter l'interprétation des effets relatifs, le Tableau 3 présente les ODDS RATIOS des variables significatives. Un ODDS RATIO supérieur à 1 signifie que la variable augmente la probabilité d'obtenir un contrôle de gestion efficace ; un ODDS RATIO inférieur à 1 signifie une diminution de cette probabilité.

Tableau 3 : ODDS RATIOS des variables explicatives significatives

Variable significative	ODDS RATIO	Interprétation
RNCFS1 — Budgétisation	4,002	Les PME avec bonne budgétisation ont 4× plus de chances d'un bon CdG
RNCFS2 — Préparation états financiers	1,715	PME avec états financiers bien préparés : 1,7× plus de chances
RNCFS4 — Tableau de bord fonctions éclatées	1,424	Tableau de bord éclaté : 1,4× plus de chances
CCPSC1 — Accord de formation	1,064	Accord de formation avec prestataire : effet positif significatif
CCPSC2 — Reporting de gestion	1,063	Reporting régulier : effet positif significatif
CCPSC3 — Lettres d'information	1,120	Lettres d'information prestataires : effet positif significatif
EFCRS1 — Pertinence des données	1,004	Pertinence des données : effet positif confirmé

Variable significative	ODDS RATIO	Interprétation
EFCRS2 — Décision de tarification	1,156	Décision de tarification éclairée : 1,15× plus de chances
EFCRS3 — Contrôle des stocks	1,134	Contrôle des stocks : 1,13× plus de chances

Source : Enquête de terrain, mars 2026

4.4. Validation des hypothèses

Tableau 4 : Récapitulatif de la validation des hypothèses

Hypothèse	Résultat	Variables significatives confirmant l'hypothèse
H1 : Facteurs organisationnels → CdG	VÉRIFIÉE	RNCFS1, RNCFS2, RNCFS4 (seuils 1 % et 5 %)
H2 : Complémentarité prestataires → CdG	VÉRIFIÉE	CCPSC1, CCPSC2, CCPSC3 (seuils 1 % et 5 %)
H3 : Relation stratégique → CdG	VÉRIFIÉE	EFCRS1, EFCRS2, EFCRS3, EFCRS4 (seuils 1 % et 5 %)

Source : Auteurs, 2026

Il convient de noter que plusieurs items des trois dimensions ne sont pas statistiquement significatifs (RNCFS3, RNCFS5 à RNCFS8 ; CCPSC4 à CCPSC6 ; EFCRS5 à EFCRS9). Cela indique que l'influence de l'externalisation comptable sur le contrôle de gestion est sélective : seuls certains aspects de chaque dimension exercent un effet mesurable. Cette sélectivité mérite une attention particulière dans l'interprétation des résultats.

5. Discussion

5.1. L'influence des facteurs organisationnels internes (H1)

La validation de H1 confirme que les caractéristiques structurelles des PME conditionnent la qualité de l'influence de l'externalisation comptable sur le contrôle de gestion. La budgétisation (RNCFS1, ODDS RATIO = 4,002) apparaît comme le déterminant le plus puissant : les PME qui disposent d'un système budgétaire formel ont quatre fois plus de probabilité d'avoir un contrôle de gestion efficace. Ce résultat converge avec les travaux de DEUTOU NKENGWOU et al. (2019) sur les PME camerounaises, montrant que les outils budgétaires exercent une influence significative et positive sur la performance organisationnelle.

Le profil du dirigeant et la mise en place d'un tableau de bord des fonctions éclatées confirment également leur rôle central. Ces résultats s'inscrivent dans la continuité de la théorie institutionnelle : l'externalisation comptable n'améliore le contrôle de gestion que dans les PME dont la structure organisationnelle est suffisamment formalisée pour intégrer et exploiter l'information produite par le prestataire. A contrario, les PME très informelles (sans système budgétaire, sans tableau de bord) ne tirent pas pleinement parti de l'externalisation.

En revanche, les items non significatifs (RNCFS5 à RNCFS8) suggèrent que certaines dimensions de la réorganisation induite par l'externalisation — notamment celles relatives aux modalités contractuelles — n'ont pas d'effet mesurable sur le contrôle de gestion dans le contexte béninois. Cette limite des effets institutionnels formels rejoint l'observation de Gondo (2017) sur la préférence des managers africains pour les modes de coordination informels.

5.2. La complémentarité des capacités des prestataires (H2)

La validation de H2 met en évidence que la qualité de la relation PME-prestataire est un déterminant clé de l'efficacité du contrôle de gestion. Le reporting de gestion (CCPSC2) et les lettres d'information (CCPSC3) sont les deux leviers les plus significatifs. Ces résultats convergent avec Siegel et Sorensen (1999) qui montrent que l'accès à une information structurée et régulière transforme le rôle du contrôleur de gestion, en le faisant évoluer d'un technicien vers un conseiller stratégique.

L'accord de formation (CCPSC1) joue également un rôle positif et significatif. Cela indique que le transfert de compétences du prestataire vers la PME — notamment la capacité à lire et exploiter les états financiers — est un facteur d'amélioration du pilotage interne. Ce résultat est

cohérent avec la théorie des coûts de transaction : une relation d'externalisation caractérisée par des investissements relationnels (formation, échanges réguliers d'information) produit davantage de valeur qu'une relation purement transactionnelle.

Les items non significatifs (CCPSC4 à CCPSC6) correspondent à des indicateurs de conformité réglementaire formelle. Leur non-significativité suggère que la simple conformité aux normes ne suffit pas à améliorer le contrôle de gestion : c'est la dimension relationnelle et collaborative de l'externalisation qui produit des effets.

5.3. L'externalisation basée sur la relation stratégique (H3)

La validation de H3 confirme l'apport de la théorie des ressources dans l'explication du lien entre externalisation et contrôle de gestion. La pertinence des données comptables produites (EFCRS1), la décision de tarification éclairée (EFCRS2) et le contrôle des stocks (EFCRS3) constituent les canaux spécifiques par lesquels une externalisation stratégique améliore le pilotage de la PME. Ces résultats rejoignent ceux de Gleizes (2000) et d'Al-Ansari et al. (2013) sur le rôle de la qualité de l'information comptable dans la performance décisionnelle.

La non-significativité des items EFCRS5 à EFCRS9 révèle toutefois que certaines décisions stratégiques de plus long terme (investissements, expansion géographique) ne sont pas encore influencées par l'externalisation comptable dans les PME béninoises. Cela s'explique par la nature principalement réactive — et non prospective — de la relation que ces PME entretiennent avec leurs prestataires comptables, une observation qui ouvre des pistes pour l'amélioration des pratiques.

Conclusion

Apports théoriques

Cette recherche apporte plusieurs contributions à la littérature sur le contrôle de gestion et l'externalisation dans les PME africaines. Sur le plan théorique, elle propose un modèle conceptuel tripartite qui articule de manière cohérente la théorie institutionnelle, la théorie des coûts de transaction et la théorie des ressources pour expliquer l'influence de l'externalisation comptable sur le contrôle de gestion. Elle documente empiriquement, pour la première fois dans le contexte béninois, les déterminants de cette influence à travers une régression polytomique ordonnée sur un échantillon de 300 PME. Elle confirme en outre que cette influence est sélective : seuls les items relatifs à la qualité de la relation (reporting, formation, pertinence des données) et à la structuration interne (budgétisation, tableau de bord) exercent un effet mesurable.

Implications managériales

Les résultats de cette recherche invitent les dirigeants de PME béninoises à envisager l'externalisation comptable non plus comme une simple délégation administrative, mais comme un levier stratégique de pilotage.

Pour en tirer de meilleurs avantages, trois recommandations s'imposent :

- Formaliser le système budgétaire avant d'externaliser la comptabilité, car c'est la variable la plus fortement associée à l'efficacité du contrôle de gestion (ODDS RATIO = 4,002) ;
- Négocier avec les prestataires des modalités de reporting régulier et des accords de formation, afin de développer la capacité interne à exploiter l'information comptable produite ;
- Exiger du prestataire des données pertinentes permettant d'éclairer les décisions de tarification et de gestion des stocks, qui constituent les deux canaux stratégiques les plus significatifs.

Pour les décideurs publics et les Centres de Gestion Agréés (CGA), ces résultats suggèrent d'intégrer dans leurs programmes d'appui aux PME, une formation spécifique à l'exploitation des informations comptables issues de la comptabilité externalisée, à des fins de pilotage et de contrôle de gestion.

Limites et perspectives de recherche

Cette étude présente trois limites principales : la restriction de l'échantillon aux seules PME ayant déjà externalisé leur comptabilité, ce qui exclut une comparaison directe avec celles qui l'ont maintenue en interne, la mesure perceptuelle de l'efficacité du contrôle de gestion exposant à un biais de désirabilité sociale, et la nature transversale de l'étude ne permettant pas de capter l'évolution de la relation dans le temps.

Ces limites ouvrent trois pistes de recherche futures : une étude longitudinale permettrait d'observer l'évolution de l'influence de l'externalisation sur le contrôle de gestion au fil du temps, une analyse comparative entre PME ayant externalisé leur comptabilité et celles l'ayant internalisé, fournirait un groupe de contrôle robuste, puis une extension à d'autres pays de l'espace UEMOA permettrait d'évaluer la généralité des résultats au-delà du contexte béninois.

Références Bibliographiques

Agresti, A. (2002). *Categorical data analysis* (2e éd.). John Wiley & Sons.

Al-Ansari, Y., Xu, J., & Pervan, S. (2013). Outsourcing of accounting activities and its impact on SME competitiveness. *Journal of Business Research*, 66(10), 1876-1882.

Arnold, U. (2000). New dimensions of outsourcing: a combination of transaction cost economics and the core competencies concept. *European Journal of Purchasing & Supply Management*, 6(1), 23-29.

Barney, J. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management*, 17(1), 99-120.

Barthélémy, J. (2001). *Stratégies d'externalisation*. Éditions Dunod.

Bouquin, H. (1994). *Les fondements du contrôle de gestion*. Presses Universitaires de France, « Que sais-je ? », n° 2892.

Coase, R. H. (1937). The nature of the firm. *Economica*, 4(16), 386-405.

Coeurderoy, R., & Quélin, B. (1997). L'économie des coûts de transaction — un bilan des études empiriques sur l'intégration verticale. *Revue d'Économie Politique*, 107(2), 145-181.

Davenport, T. H. (1993). *Process innovation: Reengineering work through information technology*. Harvard Business School Press.

DEUTOU NKENGWOU, Z., et al. (2019). Les outils de contrôle de gestion et la performance organisationnelle des PME camerounaises. *Revue Africaine de Management*, 4(2), 85-107.

Desreumaux, A. (1996). Nouvelles formes d'organisation et évolution de l'entreprise. *Revue Française de Gestion*, 107, 86-108.

DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.

Fournier, C. (1992). Contrôle de gestion et petite entreprise. *Revue Française de Comptabilité*, 234, 56-63.

- Gbaguidi, A. (2015). Le contrôle de gestion dans les PME béninoises : enjeux et pratiques. *Revue Béninoise des Sciences de Gestion*, 3(1), 12-28.
- Gervais, M. (2009). *Contrôle de gestion* (9e éd.). Economica.
- Gleizes, J. (2000). *Le capital humain*. La Découverte.
- Gondo, A. (2017). Information management in African SMEs: challenges and practices. *African Journal of Business Management*, 11(4), 78-89.
- Grant, R. M. (1991). The resource-based theory of competitive advantage. *California Management Review*, 33(3), 114-135.
- Hong, C. (2009). PME et création de valeur dans les économies émergentes. Communication au Colloque international des 11e Journées Scientifiques du Réseau de l'Entreprenariat, Dakar.
- Hounkou, E. (2016). L'externalisation de la comptabilité dans les PME béninoises : motivations et effets. *Revue Africaine de Sciences de Gestion*, 8(2), 34-52.
- Howard, D. (2014). Strategic outsourcing of accounting processes: Opportunities and pitfalls for SMEs. *Journal of Small Business Management*, 52(1), 64-80.
- INSAE (2019). *Statistiques des entreprises au Bénin*. Institut National de la Statistique et de l'Analyse Économique.
- Koné, S. (2017). Contribution des PME au PIB en Afrique. *Économie et Développement*, 14(1), 3-17.
- Laourou, M. (2012). L'externalisation de la comptabilité dans les entreprises béninoises. *Revue Béninoise de Comptabilité*, 5(1), 22-38.
- Meyssonier, F. (2015). Le contrôle de gestion des PME en croissance. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 21(2), 63-91.
- Michel, J., & Schmidt, G. (1986). *Contrôle de gestion des PME*. Éditions Publiunion.
- Moison, J. C. (1997). *Du mode d'existence des outils de gestion*. Éditions Seli Arslan.
- Penrose, E. T. (1959). *The theory of the growth of the firm*. Oxford University Press.

Prahalad, C. K., & Hamel, G. (1990). The core competence of the corporation. *Harvard Business Review*, 68(3), 79-91.

Quélin, B. (2003). Externalisation stratégique et partenariat : de la firme patrimoniale à la firme contractuelle ? *Revue Française de Gestion*, 143, 13-26.

Roberts, P. W., & Greenwood, R. (1997). Integrating transaction cost and institutional theories: Toward a constrained-efficiency framework for understanding organizational design adoption. *Academy of Management Review*, 22(2), 346-373.

Shapiro, C. (2009). Outsourcing risks and the corporate crown jewels. *Strategic Management Journal*, 30(4), 455-470.

Shrivastava, P. (1986). Postmerger integration. *Journal of Business Strategy*, 7(1), 65-76.

Siegel, G. (1999). The practice analysis of management accounting. *Institute of Management Accountants*.

Siegel, G., & Sorensen, J. E. (1999). Counting more, counting less: The new role of the management accountant. *Strategic Finance*, 81(3), 20-26.

Tondeur, H., et al. (2004). Le recours aux prestataires de services comptables dans les PME. *Revue Française de Comptabilité*, 368, 42-50.

Watjatrakul, B. (2005). Determinants of IS outsourcing decisions in small firms in developing economies: Conceptual framework and empirical evidence. *Information & Management*, 42(3), 457-476.

Watson, G. (2010). Outsourcing and the knowledge base of the firm: managing the learning paradox. *Strategic Outsourcing: An International Journal*, 3(2), 109-128.

Williamson, O. E. (1975). *Markets and hierarchies: Analysis and antitrust implications*. Free Press.

Williamson, O. E. (1985). *The economic institutions of capitalism*. Free Press.

Wisner, J. D. (2011). *Principles of supply chain management: A balanced approach (3e éd.)*. South-Western Cengage Learning.

Yéri, B. (2019). *Les PME en Afrique : réalités et défis*. Éditions L'Harmattan.